

# ANALISIS MULTIDIMENSIONAL TERHADAP PERTIMBANGAN ETIKA BAGI PRAKTISI PAJAK

(Studi empiris pada akuntan yang bekerja di BPKP Perwakilan DKI Jakarta)

TESIS

Diajukan kepada Pengelola Program Studi Magister Akuntansi

Universitas Diponegoro

Untuk memenuhi sebagian syarat guna

Memperoleh derajat S-2 Magister Akuntansi



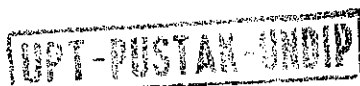
Diajukan oleh :

Nama : RUBIYO

NIM : C4C 099228

Kepada

PROGRAM STUDI MAGISTER AKUNTANSI  
PROGRAM PASCA SARJANA UNIVERSITAS DIPONEGORO  
TAHUN 2003



**Tesis Berjudul**  
**ANALISIS MULTIDIMENSIONAL TERHADAP**  
**PERTIMBANGAN ETIKA BAGI PRAKTISI PAJAK**  
**(Studi empiris pada akuntan yang bekerja di BPKP Perwakilan DKI Jakarta)**

Yang dipersiapkan dan disusun oleh

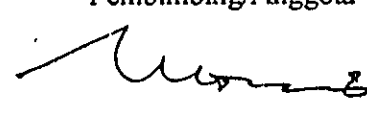
**R u b i y o**

Telah dipertahankan di depan Dewan Penguji pada tanggal 23 Mei 2003  
dan dinyatakan telah memenuhi syarat untuk diterima

Pembimbing Utama/Ketua

  
**Dr. Imam Chozali, M.Com, Akt**

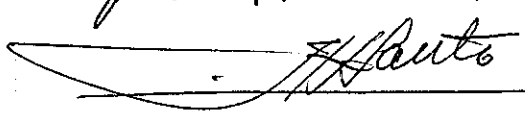
Pembimbing/Anggota

  
**Drs. Mohamad Nasir, MSi, Akt**

Anggota Tim Penguji

  
**Dr. Arifto Sabeni, M.Com.Hons, Akt**

  
**Drs. Anis Chariri, M.Com, Akt**

  
**Drs. L. Suryanto. MM**

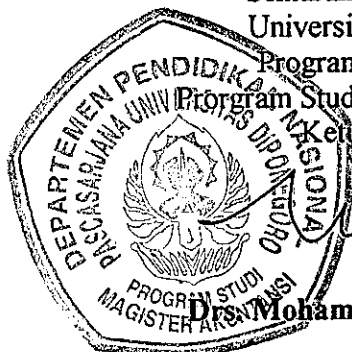
Semarang, 26 Mei 2003

Universitas Diponegoro

Program Pascasarjana

Program Studi Magister Akuntansi

Ketua Program



  
**Drs. Mohamad Nasir, MSi, Akt**

UPT-PUSTAK-UNDIP

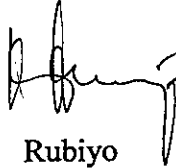
No. Daft: 2073.15/m.1/04

Tgl. 6 Mei 2004

## PERNYATAAN

Dengan ini saya menyatakan bahwa Tesis ini adalah hasil pekerjaan saya sendiri dan di dalamnya tidak terdapat karya yang pernah diajukan untuk memperoleh gelar kesarjanaan di suatu perguruan tinggi dan lembaga pendidikan lainnya. Pengetahuan yang diperoleh dari hasil penerbitan maupun yang belum/tidak diterbitkan, sumbernya dijelaskan di dalam tulisan dan daftar pustaka.

Semarang, 26 Mei 2003



Rubiyo

## **MOTTO:**

*Demi masa, bahwa sesungguhnya manusia itu benar-benar dalam kerugian.  
kecuali orang-orang yang beriman dan beramal soleh.*

**Dipersembahkan untuk :**

**Isteriku tercinta Erna Srinastoeti,SE serta anak-anaku ;**

**Arda, Laras, dan Tara**

## ABSTRACTION

This research examines ethical tax practitioners' judgment especially the accountant, under condition of client's pressure as taxpayer to make assertive reports. This is an issue with very difficult moral / ethical consideration, faced by public accountant practitioners in major countries and Indonesia, which income tax is the biggest of the country income used for funding the nation development. MES (Multidimensional Ethic Scale) is used for measuring if the hypothetic behavior is consistent with the five ethical philosophies, i.e. moral equity (individual moral consideration), contractualism, utilitarianism, relativism, and egoism. For the sake of gaining understanding about ethical considerations which are influenced this considerations, MES which was expanded by Reidenbach and Robin (1990,1988) and completed by Cohen et.al (1996,1995a,1993) is used.

Eighty respondents come from BPKP auditor DKI Jakarta I and DKI Jakarta II branch office. Every respondent had read background information i.e. a case, and from every case was described that auditor forced to agree the insistent client position. After checking background information and statement about the taken action , the subject gave the answer by completing the MES. Giving the distinct action is consistent with the latest research which using MES and make sure that all of the subject will answer in the same reinforcer (Flory et al., 1992). The purpose of this research is to recognize the ethics considerations and behaviors of tax practitioners in facing client's pressure.

Analysis from the respondents showed that MES structure supports the whole ethical dimension existence. Ethical consideration regression in the MES dimension shows that ethical judgments was influenced by moral equity, followed by utilitarianism, and contractualism. This found research showed that there is morality perception or honesty in doing consistent action with individual tasks, and contractual duty is the main factor in ethical considerations. This research supports the latest research result, furthermore egoism factor significantly influencing ethical considerations, which was unproved matter. It is possible because the government auditor placing client's position in unable to influence -position economically for the existence of auditor, and afraid in potential risk as the state employees for over-defense the client.

Academic references in Indonesia is one of the problem in ethical research for tax practitioners, because it is a new issue in accountant behavior subject. I hope that the next research in the future able to explore another substance such as investigating the client's attitude and auditor attitude in facing law risk which is imposed by profession institution and government institution, and the public accountant is being the part of the subject.

**Key Words :** *Accounting ethics research, Multidimensional ethic scale, Tax practitioner ethical judgement*

## KATA PENGANTAR

Bismillahirrahmanirrahim,

Syukur Alhamdulillah kehadiran Allah SWT, karena atas berkat dan rahmat serta ridloNya kami dapat menyelesaikan penyusunan tesis ini, sebagai salah satu syarat untuk menyelesaikan pendidikan Program Magister Akuntansi – Universitas Diponegoro Semarang. Suatu pengalaman yang sangat berharga bagi kami dalam menghadapi tugas penelitian akademis yang membutuhkan waktu, kecukupan bahan literatur dan konsentrasi tinggi ini, diantara tuntutan perubahan dan kewajiban kedinasan yang sangat ketat.

Ucapan terimakasih kami sampaikan kepada Bapak Drs. Mohamad Nasir, MSI, Akt. dan Bapak Dr. Imam Ghazali, M.Com, Akt. masing-masing selaku Ketua Program dan Sekretaris Program Magister Akuntansi UNDIP Semarang yang sekaligus sebagai pembimbing penulis dalam menyelesaikan penulisan tesis. Demikian pula kepada Bapak Dr. Arifin Sabeni, M.Com.Hons, Akt, Bapak Drs. L. Suryanto, MM dan Bapak Drs. Anis Chariri, M.Com, Akt. yang telah bersedia untuk menguji tesis ini.

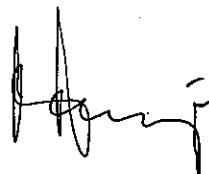
Ucapan terima kasih kami sampaikan kepada Bapak Drs. Moh. Chatim Baidarie selaku Sekretaris Utama BPKP yang telah memberikan izin belajar sehingga memungkinkan penulis untuk menempuh pendidikan lanjutan ini. Demikian pula kepada Bapak Drs. Agus Setiasena selaku Sekretaris Utama BPKP yang pernah menjabat sebagai Kepala Perwakilan BPKP Propinsi Jawa Tengah dan Deputy Bidang Investigasi yang banyak memberikan dorongan pada penulis dalam menyelesaikan tesis ini.

Tidak lupa kepada Bapak Drs. Edy Indratjahja selaku Direktur Investigasi Instansi Pemerintah dan Bapak Drs. Nasib Padmomihardjo selaku Deputy Bidang Investigasi, kami sampaikan terimakasih atas bantuan dan kesempatan yang diberikan sehingga survei maupun penyusunan tesis dapat berjalan dengan lancar.

Selanjutnya kami ucapkan terimakasih kepada keluarga dan saudara-saudara kami yang selalu memberikan dorongan dan do'a demi kelancaran pendidikan ini. Demikian pula kepada istriku tercinta Erna Srinastoeti, SE dan anak-anakku tersayang; Arda, Laras dan Tara yang telah banyak kami ambil waktunya untuk keberhasilan pendidikan kami.

Semoga semua kebbaikannya merupakan ibadah yang mendapat balasan dari Allah SWT dan akhirnya mudah-mudahan tesis ini dapat bermanfaat bagi semua pihak yang berkepentingan.

Penulis,



**Rubiyo**



## DAFTAR ISI

	Halaman
HALAMAN JUDUL.....	I
HALAMAN PERSETUJUAN .....	II
HALAMAN PENGESAHAN.....	III
HALAMAN MOTTO DAN PERSEMBAHAN.....	IV
ABSTRACTION .....	V
KATA PENGANTAR.....	VII
DAFTAR TABEL.....	XI
DAFTAR GAMBAR.....	XII
DAFTAR LAMPIRAN.....	XIII
BAB I PENDAHULUAN	
1.1. Latar Belakang Masalah.....	1
1.2. Perumusan Masalah.....	5
1.3. Tujuan Penelitian.....	6
1.4. Manfaat Penelitian.....	6
1.5. Sistematika Penulisan Tesis.....	6
BAB II TELAAHAN TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS	
2.1. Agresivitas Praktisi Pajak .....	8
2.2. Faktor Ancaman Sanksi .....	9
2.3. Karakteristik Klien .....	9
2.4. Multidimensional Ethics Scale (MES) .....	10
2.5. Penelitian Sebelumnya .....	15

2.6.	Kerangka Pemikiran Teoritis .....	17
2.7.	Hipotesis .....	19
<b>BAB III</b>	<b>METODE PENELITIAN</b>	
3.1.	Jenis dan Sumber Data.....	20
3.2.	Populasi dan Penentuan Sampel .....	20
3.3.	Metode Pengumpulan Data.....	22
3.4.	Definisi Operasional Variabel .....	25
3.5.	Teknik Analisis.....	27
3.6.	Teknik Pengujian Hipotesis .....	35
<b>BAB IV</b>	<b>HASIL DAN PEMBAHASAN</b>	
4.1.	Gambaran Umum Responden.....	37
4.2.	Proses Pengujian Kualitas Data .....	40
4.3.	Analisis Data.....	42
4.4.	Uji Hipotesis.....	49
<b>BAB V</b>	<b>KESIMPULAN DAN IMPLIKASI</b>	
5.1.	Pendahuluan.....	65
5.2.	Kesimpulan atas Hipotesis.....	65
5.3.	Kesimpulan atas Masalah Penelitian.....	68
5.4.	Implikasi Teoritis.....	69
5.5.	Limitasi .....	70
5.6.	Implikasi Penelitian Yang Akan Datang .....	71
	<b>DAFTAR PUSTAKA</b>	<b>73</b>
	<b>LAMPIRAN-LAMPIRAN</b>	

## DAFTAR TABEL

	Halaman
1. Tabel 1.1. Penerimaan Pemerintah Sektor Pajak dan Pertumbuhan Ekonomi .....	3
2. Tabel 4.1. Data Kuesioner .....	37
3. Tabel 4.2. Data Responden .....	38
4. Tabel 4.3. Rata-Rata Nilai Jawaban Responden .....	41
5. Tabel 4.4. Nilai VIF dan Tolerance .....	46
6. Tabel 4.5. Hasil Analisis Reliabilitas .....	51
7. Tabel 4.6. Korelasi Variabel Moral Equity pada Kasus A .....	54
8. Tabel 4.7. Korelasi Variabel Moral Equity pada Kasus B .....	54
9. Tabel 4.8. Korelasi Variabel Moral Equity pada Kasus C .....	55
10. Tabel 4.9. Hasil Koefisiensi Determinasi Dimensi MES .....	57
11. Tabel 4.10. Koefisien dan Signifikansi Regresi Dimensi MES Pada Pertimbangan Etis .....	58
12. Tabel 4.11. Ringkasan Dukungan Hipotesis 2 .....	61

## DAFTAR GAMBAR

			Halaman
1.	Gambar	2.1. Model Penelitian .....	18
2.	Gambar	3.1. Normal Probability Plots Univariate Distributions ...	30
3.	Gambar	3.2. Visual Check Linieritas ... ..	32
4.	Gambar	4.1. Hasil Pengujian Normalitas Data Kasus A .....	43
5.	Gambar	4.2. Hasil Pengujian Normalitas Data Kasus B .....	43
6.	Gambar	4.3. Hasil Pengujian Normalitas Data Kasus C .....	44
7.	Gambar	4.4. Grafik Scatterplot Kasus A .....	48
8.	Gambar	4.5. Grafik Scatterplot Kasus B .....	48
9.	Gambar	4.6. Grafik Scatterplot Kasus C .....	49

## DAFTAR LAMPIRAN

- |     |             |   |
|-----|-------------|---|
| 1.  | Lampiran 1  | Kuesioner                                   |
| 2.  | Lampiran 2  | Hasil Uji Korelasi dan Reliabilitas Kasus A |
| 3.  | Lampiran 3  | Hasil Uji Korelasi dan Reliabilitas Kasus B |
| 4.  | Lampiran 4  | Hasil Uji Korelasi dan Reliabilitas Kasus C |
| 5.  | Lampiran 5  | Hasil Pengujian Normalitas Kasus A          |
| 6.  | Lampiran 6  | Hasil Pengujian Normalitas Kasus B          |
| 7.  | Lampiran 7  | Hasil Pengujian Normalitas Kasus C          |
| 8.  | Lampiran 8  | Hasil Regresi Kasus A                       |
| 9.  | Lampiran 9  | Hasil Regresi Kasus B                       |
| 10. | Lampiran 10 | Hasil Regresi Kasus C                       |
| 11. | Lampiran 11 | Daftar Riwayat Hidup                        |

## **BAB I**

### **PENDAHULUAN**

#### **1.1. Latar Belakang Masalah**

Sejak reformasi perpajakan tahun 1984, UU perpajakan Indonesia menganut sistem self assesment yang berarti setiap wajib pajak diwajibkan untuk menghitung, membayar dan melaporkan sendiri kewajiban pajaknya. Oleh karena itu sangat diperlukan jasa pihak ketiga untuk membantu dalam menyiapkan laporan berkaitan dengan kewajiban pajak, seperti menyusun laporan keuangan dan menghitung jumlah pajak yang harus dibayar. Penyusunan laporan dan kewajiban pajak tersebut didasarkan pada data keuangan yang dimiliki wajib pajak, namun tidak terlepas oleh pengaruh keinginan wajib pajak untuk membuat laporan keuangan yang mengarah pada upaya menghindari kewajiban pajak. Wajib pajak akan berusaha menghendaki agar transaksi keuangan dilaporkan secara agresif, artinya wajib pajak cenderung mencari-cari celah/peluang dari aturan pajak maupun praktek pajak yang dapat memberikan keuntungan bagi wajib pajak secara keseluruhan walaupun ada risiko yang mungkin timbul dimasa datang pada saat adanya audit pajak. Disinilah dilema yang dihadapi oleh para pemberi jasa yang membantu wajib pajak, pada satu sisi dihadapkan agresivitas klien dan disisi lain terdapat etika yang harus dipatuhi. Pihak yang memberi jasa pelayanan kepada wajib pajak ini dapat dilakukan oleh konsultan pajak atau akuntan publik. Hal ini merupakan suatu masalah yang perlu diteliti untuk mendapatkan gambaran perilaku para praktisi pajak secara empiris sebagai bagian dalam kepatuhan etika dan *moral judgment*.

Akuntan publik merupakan sebuah profesi yang beranggotakan praktisi-praktisi atau perusahaan yang memberi jasa dalam tiga area meliputi auditing, pajak dan jasa konsultasi manajemen. Pada penelitian ini akuntan publik yang memberi jasa audit laporan keuangan sebagai dasar perhitungan pajak maupun jasa pelayanan pajak, disebut sebagai praktisi pajak. Dalam memberikan jasa pelayanannya, akuntan profesional bersandar pada otonomi khusus yang diberikan masyarakat, berupa kebebasan yang luas untuk mengatur sendiri profesinya. Karenanya demi keberlanjutan profesi dan jasa yang diberikan, akuntan memikul tanggung jawab pada (1) klien, (2) masyarakat, (3) kolega dan (4) diri sendiri (Mautz dan Sharaf, 1993). Bahkan oleh peneliti lain disebutkan bahwa pengembangan dan kesadaran etis memainkan peran kunci pada semua area profesi akuntansi. Pada sisi yang lain para akuntan publik senantiasa dihadapkan pada dilema yang mesti dipilih dari nilai-nilai yang bertentangan (*conflicting*). Sebagai contoh akuntan pajak harus berjalan pada jalur yang tepat antara penghindaran pajak (*tax avoidance*) dan pengelakan/penggelapan pajak (*tax evasion*) Lowrences *et al*, (1997). Antara keduanya mempunyai perbedaan yang sangat tipis dan dapat dirasakan oleh akuntan publik yang faham pada bidangnya, oleh karenanya pertimbangan etika sangat berperan dalam pengambilan keputusan. Penelitian menemui kenyataan bahwa para pembayar pajak pada umumnya masih ambivalen (mendua) bahwa secara moral melakukan penipuan pajak merupakan suatu hal yang salah atau tidak (Kaplan dan Reckers, 1985; Westat, 1980; Song dan Yarbrough, 1978; Vogel, 1974) dan kecurangan yang dilakukan sering merupakan spekulasi apabila kemungkinan terdeteksi dan

hukuman/sanksi yang diterima relatif rendah. Walaupun demikian ada tingkat kesadaran yang sama antara ketaatan wajib pajak dan auditor sebagai warga negara yang mempunyai kewajiban dan haknya sesuai peraturan perundang-undangan, dan disisi lain pihak fiskus dan pemerintah memberikan perlakuan yang adil dengan menggunakan sebaik mungkin dana yang diperoleh dari wajib pajak dan mengenakan sanksi yang adil pula bagi pelaku kejahatan yang ditemukan.

Gambaran penerimaan pajak pada APBN selama 4 tahun, yaitu tahun 1996/1997, 1997/1998, 1998/1999 dan 1999/2000 menunjukkan bahwa data penerimaan sektor pajak selalu menunjukkan peningkatan. Dengan indek tahun 1996/1997, penerimaan pemerintah dari Pajak Penghasilan (PPh) dan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) menunjukkan angka 100, 120, 150, 196, dan 222. lebih lanjut lihat tabel dibawah ini.

Tabel 1  
PENERIMAAN PEMERINTAH SEKTOR PAJAK DAN  
PERTUMBUHAN EKONOMI  
TAHUN 1995/1996 S/D 1999/2000

Tahun :	Miliar Rp (*)	Perubahan (indek 95/96)	Perubahan ( % )	Pertumbuhan Ekonomi (**)
1995/96	39.531	100	-	7,8
1996/97	47.413	120	20	4,7
1997/98	59.587	150	25	-13,01
1998/99	77.683	196	30	0,31
1999/2000	87.923	222	13	4,54

\*) Sumber : Statistik Ekonomi Keuangan Indonesia, Vol. III No.5, Mei 2001, Badan Pusat Statistik, Jakarta.

\*\*) Sumber : Tinjauan Ekonomi, Laporan Perekonomian Indonesia, tahun 2000, Badan Pusat Statistik, Jakarta



Apabila dilihat dari data tersebut, terdapat gambaran yang sangat menarik untuk diamati karena kondisi tahun 1997/1998 merupakan awal terjadinya krisis ekonomi dan moneter, dimana terjadi kelesuan pada sektor riil, pertumbuhan ekonomi pada tahun 1998 mengalami angka negatif (-13,01 %) dan pada tahun 1999 hanya 0,31, akan tetapi penerimaan sektor pajak justru dapat meningkat yaitu tahun 1997/1998 naik sebesar 25 % dan tahun 1998/1999 naik sebesar 30 %. Kondisi yang demikian ini terjadi karena berbagai faktor antara lain adanya upaya intensifikasi/ekstensifikasi pajak melalui berbagai ketentuan perpajakan yang baru, namun disisi lain hal ini dapat juga terjadi karena faktor kurangnya pertimbangan etis bagi perilaku para praktisi pajak. Hal ini seringkali terjadi koreksi pajak positif yang cukup besar pada hasil pemeriksaan pajak walaupun wajib pajak tersebut telah diaudit oleh akuntan profesional.

Penelitian mengenai pertimbangan etis para akuntan di Indonesia mulai berkembang, namun penelitian terhadap pertimbangan etis bagi praktisi pajak di Indonesia masih sangat kurang. Penelitian yang berhubungan dengan perilaku etis para akuntan, biasanya menggunakan model pengukuran DIT (*Defining Issues Test*), kemudian lebih lanjut dikenalkan pendekatan kognitif lainnya disebut MES (*Multidimensional Ethic Scale*) yang mengukur *moral awareness* atau *moral sensitivity*, *moral motivation* dan *moral character*. Pendekatan MES telah digunakan oleh Reidenbach and Robin's (1990) yang mengemukakan MES berfokus pada dinamika yang belum digali pada model DIT. MES membagi dalam tiga dimensi yaitu keseimbangan moral, relativisme dan kontraktualisme

dan termasuk metode pengukurannya. Pengukuran MES dilakukan dengan menggunakan kasus yang mengandung dilema etika praktisi pajak, dengan menggunakan skala likert sebagai ukuran reaksi responden. Penelitian ini melanjutkan hasil penelitian Cruz dan Strawser (2000) yang menguji pertimbangan etis bagi praktisi pajak melalui 5 dimensi etis yaitu *moral equity*, *relativisme*, *kontraktualisme*, *egoisme* dan *utilitarianisme*. Ke-lima dimensi etis dapat mengukur pengaruh terhadap pertimbangan etis. Pendekatan MES digunakan pula untuk mengukur intensi etika (*ethical intention*) dan evaluasi etika (*ethical evaluation*), yang dipergunakan dalam penelitian perilaku etis di bidang akuntansi.

Berdasarkan pemikiran diatas, penelitian ini menguji pertimbangan etis para praktisi pajak di Indonesia yang berhadapan dengan tekanan klien untuk membuat laporan yang agresif atau laporan yang meragukan. Untuk memperoleh pemahaman mengenai pertimbangan etis yang mempengaruhi para praktisi pajak, menggunakan MES yang dikembangkan oleh Reidenbach dan Robin (1990, 1998) dan disempurnakan oleh Cohen *et al* (1996, 1995a, 1993).

## 1.2. Perumusan Masalah

Berdasarkan uraian diatas, masalah dalam penelitian ini adalah bagaimana perilaku etis para praktisi pajak di Indonesia dalam menghadapi tekanan wajib pajak dalam menghendaki laporan keuangannya secara agresif, dengan analisis *multidimensional ethic scale (MES)*. Berdasarkan masalah tersebut diatas timbul suatu pertanyaan yang hendak diteliti lebih lanjut :

1. Apakah struktur MES memperkuat filosofi dimensi etis (*moral equity, relativisme, kontraktualisme, egoisme, dan utilitarianisme*) dalam konteks praktek pajak ?, dan
2. Apakah dimensi etis yang diukur oleh MES akan mempengaruhi pertimbangan etika para praktisi pajak ?

### **1.3. Tujuan Penelitian.**

Memperhatikan uraian pada latar belakang dan sesuai dengan rumusan masalah di atas, penelitian ini dilakukan dengan tujuan :

- Untuk mengetahui keandalan model penelitian MES dalam menguji perilaku etis praktisi pajak.
- untuk menemukan bukti empiris mengenai perilaku dan pertimbangan etis para praktisi pajak dalam berhadapan dengan tekanan klien

### **1.4. Manfaat Penelitian.**

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi pada pengembangan teori, terutama akuntansi keperilakuan dan implikasinya pada kualitas audit dan integritas pelaporan keuangan terutama untuk kepentingan perpajakan di Indonesia.

### **1.5. Sistematika Penulisan Tesis**

Sistematika penulisan dalam penyusunan tesis ini terdiri dari 5 bab, dengan uraian masing-masing bab secara ringkas sebagai berikut :

Bab I merupakan pendahuluan, meliputi uraian tentang latar belakang, rumusan masalah, tujuan penelitian, manfaat penelitian, terminologi dan diakhiri dengan sistematika penulisan.

Bab II memuat uraian tentang telaah teori dan pengembangan hipotesis, yang menguraikan penelitian-penelitian yang dilakukan sebelumnya, kerangka pemikiran teoritis dan perumusan hipotesis. Telaah pustaka atau tinjauan pustaka menguraikan landasan teori yang akan digunakan sebagai acuan dalam pembahasan-pembahasan selanjutnya. Bab II ini juga menguraikan tentang penelitian sebelumnya yang ada kaitannya dengan tema penelitian yang dilakukan. Selanjutnya bab ini menguraikan tentang kerangka pemikiran teoritis atau pemahaman tentang konsep hipotesis dari penelitian ini yang didasarkan dari telaah pustaka. Berdasarkan kerangka pemikiran teoritis yang disusun, selanjutnya diturunkan hipotesis, yaitu suatu dugaan sementara yang harus dibuktikan kebenarannya.

Bab III memuat uraian mengenai metode penelitian, terdiri dari jenis dan sumber data, populasi dan teknik pengambilan sampel, metode pengumpulan data, definisi operasional dan pengukuran variabel serta teknik analisis.

Bab IV menguraikan tentang gambaran umum responden, proses pengujian dan analisis data, analisis data, uji hipotesis.

Bab V yang juga menguraikan simpulan dan beberapa keterbatasan penelitian yang dilakukan dan diakhiri dengan saran-saran untuk peneliti yang akan datang/penelitian selanjutnya.

## **BAB II**

### **TELAAH TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS**

#### **2.1. Agresivitas Praktisi Pajak**

Mengenai agresivitas praktisi pajak sudah lama menjadi obyek penelitian perilaku akuntan di Amerika. Menurut Roberts (1998), awal mula tertarik penelitian pada agresivitas praktisi pajak didorong oleh survei yang disponsori oleh IRS menunjukkan bahwa para akuntan publik lebih agresif dibandingkan dengan pengacara dan *preparer* (wajib pajak) yang tidak berlisensi (IRS, 1987), simpulan demikian juga diperoleh pada penelitian berikutnya dilakukan oleh Jackson et al. (1988). Pada studi-studi berikutnya melaporkan hasil temuan yang beragam mengenai pengaruh akuntan publik terhadap agresivitas praktisi pajak. Sebagai contoh, Ayres et. al. (1989) menemukan bahwa para akuntan publik secara konsisten lebih memihak kepada pembayar pajak dalam memecahkan permasalahan pajak yang ketidakpastiannya tinggi ketimbang praktisi pajak yang bukan akuntan publik. Selanjutnya Cuccia (1994) menemukan bahwa para akuntan publik kurang agresif dibanding praktisi pajak non akuntan publik. Berkaitan dengan persoalan agresivitas akuntan publik sebagai praktisi pajak, sejumlah penelitian yang lebih mendalam telah menyelidiki faktor-faktor yang mempengaruhi pertimbangan-pertimbangan pembelaan para praktisi pajak. Sebagian besar variabel-variabel yang diinvestigasi dikelompokkan ke dalam tiga kategori yaitu ancaman sanksi, karakteristik klien dan karakteristik akuntan publik.

## 2.2. Faktor ancaman sanksi.

Penelitian-penelitian yang menyelidiki pengaruh ancaman sanksi, seperti hukuman atau resiko yang mungkin diderita *Wajib Pajak*, atau sanksi lain yang dilakukan oleh IRS, secara umum menyajikan hasil temuan yang beragam. Sebagai contoh, LaRue dan Reckers (1989) menemukan bahwa kemungkinan adanya audit IRS ternyata tidak mempunyai pengaruh terhadap kecenderungan akuntan publik dalam mendorong pelaporan yang agresif. Tetapi Reckers et al. (1991) menemukan bahwa akuntan publik lebih hati-hati dan konservatif pada waktu berhadapan dengan adanya kemungkinan ancaman hukuman yang tegas bagi *Wajib Pajak*, dan Cuccia (1994) menyimpulkan bahwa meningkatkan ancaman denda yang harus dibayar *Wajib Pajak* (baik akuntan publik maupun non akuntan publik) mempunyai pengaruh terhadap agresivitas mereka.

## 2.3. Karakteristik Klien

Studi-studi terhadap karakteristik klien, antara lain memfokuskan pada faktor sikap klien menghadapi resiko. Dalam menghadapi resiko seperti adanya sanksi oleh fiskus akibat temuan dari audit perpajakan, klien ada yang bersikap agresif dan ada yang bersikap konservatif. Dalam penelitian ini Cloyd (1995) menemukan bahwa adanya kemungkinan para praktisi pajak yang berpengalaman memberikan rekomendasi untuk melakukan suatu tindakan pajak yang agresif bagi klien agresif, dibandingkan bagi klien yang konservatif. Hampir sama, Schisler (1994) menyimpulkan bahwa para akuntan publik membuat lebih banyak keputusan yang agresif ketika menghadapi klien yang tampak agresif.

Sebaliknya, Duncan et. al. (1989) menemukan bahwa para akuntan publik tidak menganjurkan suatu pelaporan yang agresif bagi klien yang agresif dibandingkan terhadap klien yang konservatif.

Berkenaan dengan kepentingan klien, Reckers et al. (1991) menemukan bahwa para akuntan publik lebih konservatif jika berhadapan dengan klien yang biasa (tidak terlalu berkepentingan). Di sisi lain, Bandy et al. (1994) menemukan adanya kepentingan ekonomi klien tidak berpengaruh secara signifikan terhadap saran atau keinginan akuntan publik dalam menyusun laporan yang agresif.

#### **2.4. The multidimensional ethics scale (MES)**

MES menyajikan wawasan mengenai filosofi atau dasar pemikiran yang melatarbelakangi pertimbangan etis. Penggunaan skala ini didasarkan pada premis bahwa individu-individu menggunakan lebih dari satu dasar pemikiran dalam membuat pertimbangan-pertimbangan moral (*moral judgments*), dan bahwa signifikansi dasar-dasar pemikiran ini berbeda-beda pada situasi yang berbeda. Penggunaan MES ini menuntut adanya investigasi tidak hanya pada *apa* yang responden percayai, namun juga pada *mengapa* dia mempercayainya (Reidenbach dan Robin, 1990).

Dalam konteks akuntansi, Cohen et al. (1996, 1995a, 1993) telah memodifikasi skala MES Reidenbach dan Robin menjadi 12 item yang menggambarkan 5 filosofi moral yaitu (1) moral equity (moral yang ada dalam diri seseorang), (2) kontraktualisme, (3) relativisme, (4) egoisme, dan (5) utilitarianisme. Jadi, lima filosofi tersebut mencakup instrumen Cohen, yang terdiri dari 3 konstruk yang dikemukakan oleh Reidenbach dan Robin (1990),

ditambah item-item yang berkaitan dengan egoisme dan utilitarianisme. Paragraf-paragraf berikut ini akan menggambarkan tiap-tiap filosofi secara singkat dan membicarakan penerapannya terhadap pertimbangan etis para praktisi pajak.

#### 2.4.1. Filosofi moral equity

Moral yang ada dalam diri seseorang, didasarkan pada konsep jujur (*fairness*) dan adil (*justice*) secara keseluruhan dan sangat berpengaruh terhadap pemikiran moral kontemporer. Contohnya, literatur pengembangan moral kognitif Kohlberg dan Rest terutama mempercayakan pada keadilan moral (Rest, 1979). Beberapa konsep keadilan telah dimasukkan ke dalam sistem pajak penghasilan, seperti mengharuskan semua warga negara membayar pajak sesuai dengan besarnya penghasilan yang mereka peroleh (keadilan didasarkan pada persamaan hak), menggunakan tarif pajak progresif dan pengakuan penghasilan (keadilan didasarkan pada kebutuhan individu), dan adanya potongan/ pengurangan pajak yang bersifat sosial/ murah hati (keadilan didasarkan pada kontribusi sosial). Meskipun survei terdahulu gagal menemukan hubungan antara persepsi kejujuran (*fairness*) pajak penghasilan dan perilaku pembayar pajak (Yankelovich et al., 1984), Spicer dan Becker (1980) menyimpulkan bahwa persepsi tidak jujur mendorong seseorang untuk mengelak pajak. LaRue dan Reckers (1989) juga menemukan bahwa persepsi kejujuran secara signifikan berpengaruh terhadap keinginan para praktisi pajak untuk menganjurkan suatu pelaporan klien yang agresif. Terdapat banyak keadaan dimana persepsi keadaan moral mempengaruhi



keputusan pelaporan agresif. Contohnya, jika suatu transaksi tertentu sesuai dengan “semangat” peraturan perpajakan, namun tidak sesuai dengan perlakuan pajak yang dikehendaki, maka penyusun laporan (*Wajib Pajak*) mengizinkan dilakukannya laporan yang agresif dibandingkan pada kondisi dimana suatu transaksi jelas-jelas telah keluar dari jalur.

#### **2.4.2. Filosofi kontraktualisme**

Filosofi ini memfokuskan pada prinsip-prinsip kebenaran dan kesalahan secara universal dengan mempertimbangkan moralitas suatu tindakan ketimbang tugas-tugas individu, kontrak-kontrak tak tertulis atau kewajiban-kewajiban tak tertulis. Adanya fakta bahwa profesi akuntansi tergantung pada kepercayaan masyarakat membuat para akuntan publik mempunyai suatu kewajiban untuk memperhatikan kepentingan masyarakat; meskipun demikian, sebagai seorang praktisi pajak akuntan publik juga mempunyai kewajiban untuk melayani klien mereka dan melindungi kepentingan klien. Filosofi kontraktualisme ini jelas berimplikasi pada pelaporan pajak yang agresif. Para praktisi seharusnya mengkritik pelaporan pajak yang agresif yang kurang menguntungkan jika hal itu melanggar kewajiban kontraktual profesi. Pernyataan ini konsisten dengan temuan Burn dan Kieckers (1995), yang mengindikasikan bahwa perilaku penyusun laporan pajak (*Wajib Pajak*) berada pada keadaan kurang menguntungkan jika melanggar norma-norma deontologi atau kontraktual.

#### 2.4.3. Filosofi moral relativisme

Filosofi ini yang mendasarkan pertimbangan-pertimbangan pada dapat diterimanya suatu tindakan pada norma-norma kultural atau sosial. Berbagai penelitian telah menemukan adanya bukti bahwa level *non-compliance* pajak dapat diterima pada kultur AS (Kaplan dan Reckers, 1985; Westat, 1980; Vogel 1974). Jika pelaporan agresif dapat diterima dan para praktisi pajak mempunyai wawasan yang realistis, mereka seharusnya memandang perilaku ini secara lebih lunak. Pandangan-pandangan ini, pada gilirannya, akan menghasilkan keinginan yang lebih tinggi untuk mempunyai perilaku dan persepsi pelaporan pajak yang agresif, dimana pelaporan semacam ini secara moral dapat dibenarkan.

#### 2.4.4. Filosofi egoisme

Filosofi ini menyatakan bahwa tindakan-tindakan yang dilakukan adalah etis jika tindakan-tindakan tersebut memperhatikan kepentingan terbaik jangka panjang seseorang. Menghadapi tekanan klien agar membela posisinya yang agresif, para praktisi seharusnya menyeimbangkan manfaat *non-compliance* jangka panjang (seperti fee sekarang dan masa datang) dengan biaya jangka panjang (seperti sanksi hukuman yang mungkin diderita *Wajib Pajak* atau kehilangan izin). Penerapan filosofi egoisme ini tampak agak ekstrim, ketika mengarah pada kesimpulan bahwa setiap tindakan adalah etis sepanjang meningkatkan kepentingan pelaku itu sendiri. Meskipun demikian, masuk akal untuk menganggap bahwa kepentingan sendiri mempunyai pengaruh atas perilaku para praktisi pajak. Faktanya, studi-studi terdahulu mengenai agresivitas *Wajib*

*Pajak* terutama memfokuskan pada pengaruh pertimbangan ekonomi seperti kepentingan klien dan sanksi yang mungkin timbul (Bandy et al., 1994, Cuccia, 1994; Duncan et al., 1989) yang mencerminkan sebuah asumsi pertimbangan egois (diri sendiri) mempengaruhi pertimbangan-pertimbangan dalam membela klien. Seperti telah dibicarakan di atas, hasil-hasil temuan riset sebelumnya adalah beragam; jadi temuan-temuan tersebut menyediakan dukungan yang terbatas terhadap pengaruh egoisme. Meskipun demikian, satu studi mengenai pertimbangan etis *Wajib Pajak*, Burns dan Kieckers (1995) menemukan bahwa akuntan publik akan melakukan tindakan-tindakan yang tidak etis jika tindakan tersebut meningkatkan kepentingan ekonomi perusahaannya (KAP). Hal ini menunjukkan bahwa egoisme mempengaruhi pengambilan keputusan etis para praktisi pajak.

#### 2.4.5. Filosofi utilitarianisme

Utilitarianisme menilai tindakan-tindakan pada apakah tindakan-tindakan tersebut efisien dan memberikan manfaat bagi masyarakat secara keseluruhan. Sama halnya dengan egoisme, utilitarianisme menilai tindakan-tindakan didasarkan pada hasil (atau konsekuensi) suatu tindakan; walaupun demikian berdasar filosofi ini, manfaat bagi masyarakat secara keseluruhan (bukan bagi praktisi secara individu) benar-benar dipertimbangkan. Baik utilitarianisme dan egoisme adalah bertentangan dengan filosofi moral equity, kontraktualisme, dan relativisme, yang menilai tindakan-tindakan berdasar hasil-hasil mereka secara sendiri-sendiri. Filosofi utilitarianisme menyatakan bahwa para praktisi pajak

mendukung pelaporan pajak yang agresif, yang memberikan manfaat bagi masyarakat, sebagai akibat penghematan pajak yang diperoleh klien. Sebagai contoh, bahwa penghematan pajak dapat menghasilkan keputusan pelaporan pajak yang agresif, yang memungkinkan perusahaan-perusahaan memproduksi dan menjual barang-barang/ jasa-jasa kepada konsumen dengan harga yang lebih rendah. Filosofi utilitarianisme mempengaruhi pertimbangan etis para praktisi pajak yang berkenaan dengan pelaporan pajak klien.

## 2.5. Penelitian Sebelumnya

Beberapa hasil penelitian terdahulu mengenai penggunaan Multidimensional Ethic Scale (MES) yang menfokuskan pada penelitian akuntansi dapat dilihat pada daftar berikut :

### 1. Reidenbach & Robin (1990)

Penelitian ini menggunakan responden auditor pada kantor akuntan publik di Amerika, dengan menggunakan MES sebagai model penelitiannya. Hasil penelitiannya menunjukkan konsistensi keberadaan dimensi Moral equity, Kontraktualisme dan Relativisme yang mendukung MES, sedangkan dimensi Utilitarianisme dan Egoisme tidak mendukung.

### 2. Flory, Phillips, Reidenbach & Robin (1992)

Penelitian ini menggunakan MES sebagai model penelitiannya namun tidak memasukkan item Utilitarianisme dan menghasilkan simpulan bahwa item MES yang lain menunjukkan konsistensi dengan penelitian sebelumnya yaitu

keberadaan dimensi Moral equity, Kontraktualisme dan Relativisme yang mendukung MES, dan Egoisme tidak mendukung.

3. Cohen, Pant and Sharp (1993)

Penelitian ini menggunakan responden auditor pada kantor akuntan publik di Amerika, dengan menggunakan MES sebagai model penelitiannya. Hasil penelitiannya menunjukkan konsistensi keberadaan dimensi Moral equity, Kontraktualisme, Relativisme, Utilitarianisme mendukung MES, sedangkan dimensi Egoisme, ditemukan signifikan hanya satu dari 4 skenario yang diujikan.

4. Cohen, Pant and Sharp (1996)

Penelitian ini menunjukkan konsistensi keberadaan dimensi Moral equity, Kontraktualisme, Relativisme dan Utilitarianisme yang mendukung MES, sedangkan dimensi Egoisme tidak signifikan. Responden penelitian ini adalah akuntan yang bekerja pada kantor akuntan publik.

5. Cruz, Shafer and Strawser (2000)

Penelitian ini menggunakan model MES yang dikembangkan oleh Cohen et al (1996, 1995a, 1993) dan responden akuntan pada kantor akuntan publik. Penelitian ini juga menunjukkan konsistensi keberadaan dimensi Moral equity, Kontraktualisme, Relativisme dan Utilitarianisme yang mendukung MES, sedangkan dimensi Egoisme tidak signifikan.

Sedangkan posisi penelitian ini adalah mereplikasi dari hasil penelitian Cruz, Shafer and Strawser (2000) dengan responden pada akuntan yang bekerja di BPKP Perwakilan DKI Jakarta.

## 2.6. Kerangka Pemikiran Teoritis

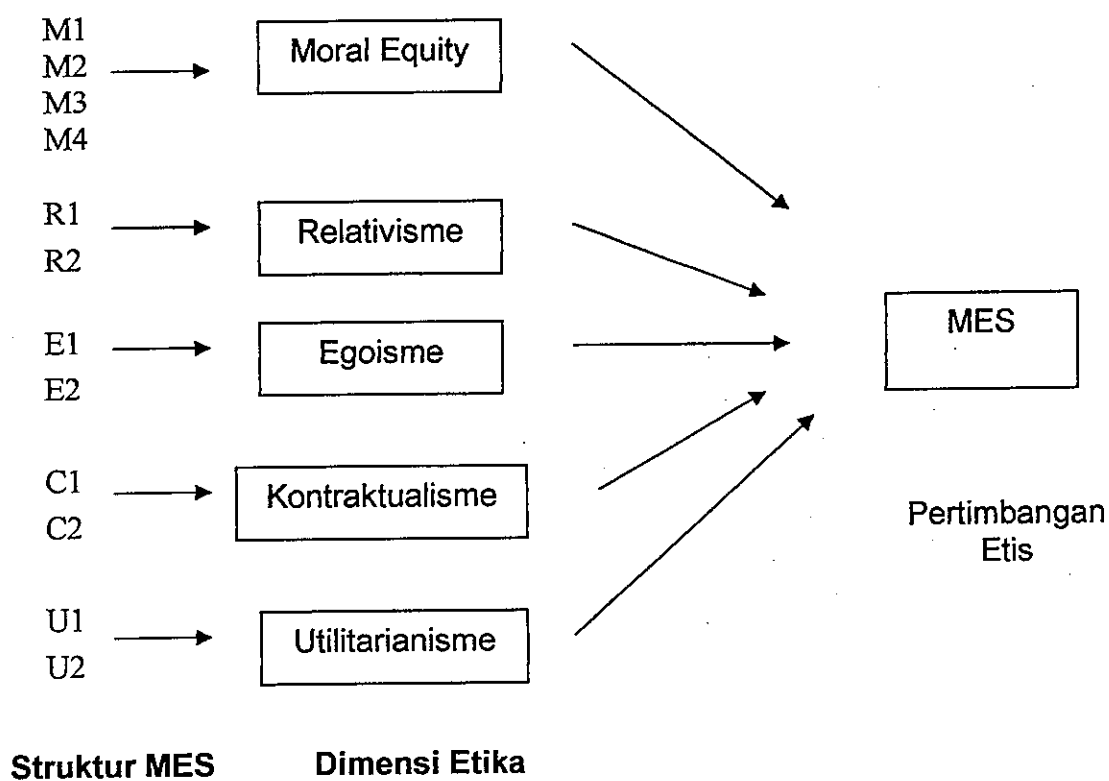
Berdasarkan laporan hasil penelitian yang dilakukan Cruz (2000) di Amerika Serikat pertimbangan etis (*ethical judgment*) dan keinginan behavioral/ berperilaku (*behavioral intention*) para praktisi pajak profesional dalam kasus adanya tekanan klien agar melakukan pelaporan yang agresif, merupakan problem moral/ etis yang sangat sukar, yang dihadapi oleh para praktisi akuntan publik. MES digunakan untuk mengukur apakah perilaku yang dihipotesiskan konsisten/ sesuai dengan lima filosofi etis, yaitu *moral equity* (moral yang terdapat dalam diri seseorang), kontraktualisme, utilitarianisme, relativisme, dan egoisme. Akuntan publik secara jelas mempunyai tanggung jawab untuk menghindari pembelaan terhadap keadaan klien yang salah atau keadaan yang kurang menguntungkan.

Di Indonesia, sebagai negara yang sedang berkembang, dimana sumber pembiayaan dalam APBN sedang dikembangkan bersumber dari sektor perpajakan yang setiap tahun semakin meningkat jumlahnya, menjadikan faktor yang sangat menarik untuk diteliti dari salah satu sisi pertimbangan etis para praktisi pajaknya. Berdasarkan pemikiran diatas, penelitian ingin menguji pertimbangan etis para praktisi pajak di Indonesia dalam berhadapan dengan tekanan klien untuk membuat laporan yang agresif atau laporan yang meragukan. Untuk memperoleh pemahaman mengenai pertimbangan etis yang mempengaruhi para praktisi pajak, menggunakan model MES yang dikembangkan oleh Reidenbach dan Robin (1990, 1998) dan disempurnakan oleh Cohen *et al* (1996, 1995a, 1993). Sebagai responden dalam penelitian ini hanya diperoleh dari auditor

profesional pemerintah, yaitu Badan pengawasan keuangan dan Pembangunan kantor perwakilan DKI Jakarta I dan Jakarta II.

Berdasarkan telaah pustaka pada uraian sebelumnya, dan kerangka pemikiran teoritis, maka akan dikemukakan model penelitian yang berfungsi sebagai acuan pola pikir dan merupakan landasan atau kerangka konseptual dalam penelitian ini. Model penelitian yang dimaksud digambarkan sebagai berikut :

GAMBAR 2.1.  
MODEL PENELITIAN



## 2.7. Hipotesis

Riset dalam bidang perilaku akuntansi terdahulu secara umum mendukung keberadaan filosofi moral equity, relativisme, kontraktualisme, dan utilitarianisme, dan juga hubungan filosofi-filosofi ini dengan persepsi etis (Cohen et al., 1996, 1995a, 1993; Flory et al., 1992). Sebaliknya, tidak terdapat dukungan kepada filosofi egoisme (Cohen et al., 1996, 1995a, 1993). Meskipun demikian, penelitian terdahulu juga menyatakan bahwa semua filosofi tersebut mempunyai potensi untuk mempengaruhi pertimbangan etis para praktisi pajak. Berdasar pemikiran di atas, maka diajukan hipotesis-hipotesis berikut ini.

Hipotesis 1 : Struktur faktor MES memperkuat keberadaan filosofi dimensi etis (moral equity, relativisme, kontraktualisme, egoisme, dan utilitarianisme) dalam konteks praktek pajak.

Hipotesis 2 : Tiap-tiap dari lima dimensi etis yang diukur oleh MES akan mempengaruhi pertimbangan etis para praktisi pajak.



## BAB III

### METODE PENELITIAN

#### 3.1. Jenis dan Sumber Data

Mengacu pada rancangan penelitian dari Cohen et al.(1996) penelitian ini merupakan *statistical study*, yaitu dilakukan pada auditor profesional yang bekerja pada BPKP di Jakarta sebagai responden. Tingkat kristalisasi adalah *formalized*, yaitu suatu penelitian yang terstruktur dimulai hipotesis atau pertanyaan-pertanyaan investigasi melalui kasus dilematis sebagai *vignete*. Lingkungan penelitian adalah *field*, yaitu dengan melakukan penelitian lapangan (*field*) yang bertujuan untuk mendapatkan data empiris untuk pengujian hipotesis. Metode pengumpulan data yang dipakai adalah survey, dan sifat hubungan antar variabel adalah sebab akibat, yaitu bertujuan mengetahui pengaruh dari variabel *independent* terhadap satu atau lebih variabel *dependent*.

#### 3.2. Populasi dan Penentuan Sampel.

Dikatakan oleh Emory (1999), bahwa sampel adalah bagian dan seluruh populasi yang dipilih secara hati-hati untuk mewakili populasi tersebut. Sampel yang baik adalah yang valid, validitas ini tergantung pada tingkat keakuratan (*accuracy*) dan ketelitian dalam penaksiran (*precision of estimate*).

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh auditor pada Kantor Perwakilan BPKP DKI Jakarta I dan Jakarta II tanpa membedakan jenis kelamin, pendidikan dan pengalaman kerja, dengan jumlah per 31 Desember 2001  $\pm$  800

orang, data populasi ini diperoleh dari Kabag Tata Usaha Perwakilan DKI Jakarta I dan Jakarta II. Pada perwakilan BPKP tersebut yang sebagian besar telah mempunyai pengalaman audit pajak pada Tim Gabungan Dirjen Pajak dan BPKP yang telah dilikuidasi akhir tahun 2000. Latar belakang responden yang diinginkan meliputi usia, jenis kelamin, latar belakang pendidikan, lama bekerja, pengalaman audit dibidang pajak, dan pengalaman jasa lain dibidang pajak. Pengalaman mengenai jasa lain di bidang pajak perlu penulis dapatkan, karena auditor BPKP di Jakarta sering kali memberikan jasa sebagai konsultan pajak, secara formal dari instansinya maupun secara perorangan. Hal ini untuk lebih memberikan gambaran obyektif dalam penelitian ini.

Teknik pengambilan data dengan cara mengirim kuesioner kepada auditor melalui Kepala Bagian Tata Usaha atau Kepala Bidang Investigasi yang kemudian disebarkan kepada auditor melalui Kepala Bidang pengawasan masing-masing. Dalam waktu minggu I dan minggu II penulis pantau untuk memastikan bahwa kuesioner sudah beredar dan hasil yang telah kembali. Oleh karena auditor banyak yang tugas diluar kota dan di dalam kota namun langsung ke kantor auditan, maka pengambilan hasil tanggapan responden penulis nyatakan berakhir setelah dua bulan sejak diserahkan kuesioner.

Populasi auditor di BPKP DKI Jakarta I dan Jakarta II seluruhnya sebanyak  $\pm$  800 orang, terdiri dari Pengendali teknis, Auditor ahli dan auditor trampil. Pengendali teknis, yaitu auditor ahli yang telah memperoleh sertifikasi sebagai pengendali teknis dan mempunyai pangkat golongan diatas auditor ahli. Auditor ahli,

auditor yang memenuhi persyaratan antara lain minimal sarjana akuntansi (akuntan) yang telah memperoleh sertifikasi Auditor Ahli. Auditor Trampil, yaitu auditor yang memenuhi persyaratan antara lain pendidikan minimal sarjana muda akuntansi dan telah memperoleh sertifikasi sebagai auditor. Sebagai responden disini adalah seluruh auditor terdiri Pengendali teknis, Auditor ahli dan Auditor trampil yang jumlahnya 800 orang. Oleh karena itu jumlah sampel yang dikehendaki sebanyak 90 orang auditor ( $\alpha = 5\%$  dan tingkat presisi yang dikehendaki 10%), yang dihitung sebagai berikut (Djarwanto dan Subagyo Pangestu, 1994):

$$n = \frac{N}{1 + Ne^2}, \text{ dengan } e \text{ merupakan tingkat presisi. ....(1)}$$

$$n = \frac{800}{1 + (800 \cdot 0.10^2)} \quad n = 88,88 \text{ (dibulatkan hingga 90)}$$

Teknik sampling yang digunakan metode *convenion* sampling yaitu dengan membagikan kepada responden akuntan yang pada saat itu berada di ruangan kerja di BPKP Perwakilan DKI Jakarta I dan Jakarta II.

### 3.3. Metode Pengumpulan Data

Untuk mengevaluasi pertimbangan etis para praktisi pajak, responden diberikan kuesioner yang berisi tiga buah cerita/kasus yang menggambarkan adanya tekanan dari klien dan auditor terpaksa menyetujui terhadap sebuah laporan pajak yang agresif, dan kemudian responden diminta menanggapi atas keputusan tersebut.

Menurut Cruz (2000), tiga kasus tersebut telah diperiksa oleh tiga patner yang berasal dari KAP yang tergolong 5 besar, yang menyetujui bahwa secara teknis para praktisi harus bersuara dan menunjukkan bagian-bagian yang terdapat masalah etis, yang ditemui dalam praktek. Terhadap beberapa unsur dalam kasus ini seperti peraturan perundangan masalah perpajakan, tidak menempatkan auditor profesional pada posisi yang jelas-jelas melanggar atau tidak melanggar standar profesional. Cara ini digunakan untuk menghindari problem '*off-the-shelf*' yang dicatat oleh Jones dan Ponemon (1993) seperti adanya efek gabungan yang muncul pada waktu adanya tindakan khusus yang jelas-jelas diterima atau jelas-jelas tidak dapat diterima menurut garis pedoman yang telah ditetapkan. Jadi kemungkinan adanya pencatatan yang terlalu tinggi pada skala seharusnya diminimalkan.

Tiga kasus tersebut meliputi klasifikasi pertukaran properti ke saham (akuisisi) seperti diatur pada SE Dirjen Pajak No.SE-18/PJ.31/1992 tanggal 10 September 1992 (Kasus A), menaikkan harga transfer untuk menghindari membayar pajak dalam negeri yang tinggi (Kasus B), dan membebani pengeluaran biaya jamuan makan/entertain untuk mengurangi pendapatan kena pajak. Semua subyek diminta untuk menjawab ketiga kasus tersebut, yang disajikan pada Lampiran I. Kasus-kasus tersebut diambil dari penelitian Cruz (2000) kemudian diterjemahkan kedalam bahasa Indonesia dan disesuaikan dengan dasar peraturan yang berlaku di perpajakan Indonesia.

Untuk tiap kasus, responden membaca informasi yang melatarbelakangi, yang menggambarkan adanya dilema etis dan memberikan suatu pernyataan mengenai

tindakan dan perilakunya. Pada semua kasus, tindakan auditor adalah terpaksa menyetujui posisi klien yang bersikap agresif. Menyediakan sebuah tindakan yang tegas bagi subyek adalah konsisten dengan riset sebelumnya yang menggunakan MES dan memastikan bahwa semua subyek akan menjawab dengan stimulus/dorongan yang sama (Flory et al., 1992). Sesudah memeriksa informasi yang melatarbelakangi dan adanya pernyataan mengenai tindakan yang diambil, subyek memberikan jawaban dengan melengkapi MES yang diambil dari Cohen et al. (1996) yang meliputi 12 item yang menggambarkan 5 filosofi moral yang telah dibicarakan di muka (*moral equity, kontraktualisme, relativisme, egoisme dan utilitarianisme*). Tiap-tiap item diilustrasikan dibawah masing-masing kasus, diukur dengan skala 7 point, dimana jawaban yang lebih tinggi menggambarkan tindakan-tindakan yang kurang konsisten dengan filosofi yang mendasari. Selanjutnya, untuk menyediakan sebuah ukuran pertimbangan etis yang “*global/universal*”, maka responden diminta untuk mengevaluasi tindakan Auditor, apakah “*etis*” atau “*tidak etis*”, dengan menggunakan skala 7 angka; makin tinggi menggambarkan tindakan yang dirasakan makin kurang etis (dan sebaliknya). Berbeda dengan penelitian Cruz (2000), penelitian ini tidak melakukan pengujian terhadap keinginan behavioral (*behavioral intention*) untuk menyatakan kemungkinan tindakan yang akan diambil oleh mereka dan teman sejawatnya. Hal ini mengingat bahwa sulit untuk meyakini apakah tindakan ‘*mereka*’ atau ‘*teman sejawat*’ menurut dirinya, dapat dilakukan secara netral, sehingga hal ini dapat mengakibatkan simpulan yang bias.

### 3.4. Definisi Operasional Variabel

- *moral equity*, menyangkut moral yang ada pada diri seseorang, didasarkan pada konsep jujur (*fairness*) dan adil (*justice*) secara keseluruhan dan sangat berpengaruh terhadap pemikiran moral kontemporer (Kohlberg dan Rest, 1979).

Variabel *moral equity* diukur dengan 4 unsur sebagai berikut :

M1 – adil/tidak adil,

M2 – jujur/tidak jujur,

M3 – secara moral baik/ secara moral tidak baik, dan

M4 –dapat/tidak dapat diterima keluarga saya.

- *relativisme*, mendasarkan pertimbangan-pertimbangan pada dapat diterimanya (*acceptability*) suatu tindakan pada norma-norma kultural atau sosial. Variabel *relativisme* diukur dengan 2 unsur, yaitu :

R1 – dapat/tidak dapat diterima secara budaya, dan

R2 – dapat/tidak dapat diterima secara tradisi.

- *egoisme*, bahwa tindakan-tindakan yang dilakukan adalah etis jika tindakan-tindakan tersebut memperhatikan kepentingan terbaik jangka panjang seseorang.

Variabel ini diukur dengan 2 unsur penilain yaitu :

E1 – mengutamakan/tidak mengutamakan kepentingan pelaku, dan

E2 – memuaskan/tidak memuaskan dirinya sendiri.

- *utilitarianisme*; menilai tindakan-tindakan pada apakah tindakan-tindakan tersebut efisien dan memberikan manfaat bagi masyarakat secara keseluruhan.

Variabel ini diukur dengan 2 unsur, yaitu :

U1 – menghasilkan/tidak menghasilkan manfaat yang besar, dan

U2 – manfaat besar dengan maksimal/minimal kesalahan.

- *kontraktualisme*, memfokuskan pada prinsip-prinsip kebenaran dan kesalahan secara universal dengan mempertimbangkan moralitas suatu tindakan ketimbang tugas-tugas individu, kontrak-kontrak tak tertulis atau kewajiban-kewajiban tak tertulis. Variabel ini diukur dengan 2 unsur, yaitu :

C1 – melanggar/tidak melanggar kontrak tak tertulis, dan

C2 – melanggar/tidak melanggar janji tak diucapkan.

- *pertimbangan etis*, adalah pertimbangan bagi praktisi pajak dalam berhadapan dengan tekanan klien untuk membuat laporan keuangan yang meragukan. Pertimbangan etis ini sangat dipengaruhi oleh moralitas atau kejujuran dalam melakukan tindakan yang konsisten dengan tugas individu atau kewajiban kontraktual merupakan faktor penentu utama pertimbangan etis. Tindakan yang dapat diterima secara kultural dan tindakan yang menguntungkan masyarakat juga mempengaruhi pertimbangan dan keinginan pada keadaan tertentu. Variabel ini diukur dengan ketegasan pada jawaban terakhir bahwa tindakan yang digambarkan pada kasus dilematis menunjukkan perbuatan : etis/tidak etis.

Metode pengukuran tersebut merupakan komponen sikap, dijelaskan dengan menggunakan komponen-komponen perilaku, menggambarkan suatu keinginan atau kecenderungan seseorang untuk melakukan tindakan. Metode pengukurannya digunakan skala perbedaan semantik (*semantic differential scale*), merupakan metode pengukuran sikap dengan menggunakan skala penilaian tujuh butir yang menyatakan

secara verbal dua kutub (*bipolar*) penilaian yang ekstrim (Nur Indriantoro dan Bambang Supomo, 1999). Responden diminta untuk mengisi ruang semantis yang tersedia untuk merefleksikan seberapa dekat sikap responden terhadap subyek, obyek atau kejadian tertentu diantara dua kutub penilaian yang ekstrim tersebut.

### 3.5. Teknik Analisis

#### 3.5.1. Uji validitas dan reliabilitas

Data penelitian yang berkaitan dengan data primer diperoleh melalui kuesioner yang berupa beberapa pertanyaan kepada responden tentang variabel yang hendak diukur. Guna menentukan apakah alat pengukur tersebut *valid* dan *reliable* maka diperlukan pengujian Validitas dan Reliabilitas (Nur Indriantoro dan Bambang Supomo, 1999).

##### 1. Uji validitas.

Uji Validitas dimaksudkan untuk mengetahui apakah alat pengukur yang disusun telah memiliki validitas atau tidak. Esensi dari validitas adalah akurasi. Suatu instrumen pengukur dikatakan valid jika instrumen tersebut mengukur apa yang seharusnya diukur. Tipe validitas yang digunakan adalah validitas konstruk (*construct validity*). Validitas konstruk menentukan validitas alat pengukur dengan mengkorelasikan antara skor yang diperoleh dari masing-masing item yang dapat berupa pertanyaan atau pernyataan, dengan skor totalnya. Skor total ini merupakan nilai yang diperoleh dari hasil penjumlahan semua skor item. Korelasi antara skor item dengan skor totalnya harus signifikan berdasarkan ukuran statistik tertentu. Bila



ternyata skor semua item yang disusun berdasarkan dimensi konsep berkorelasi dengan skor totalnya, maka dapat disimpulkan bahwa alat pengukur tersebut mempunyai validitas. Dalam penelitian ini digunakan pendekatan validitas konstruk dengan teknik korelasi dari Pearson.

## 2. Uji Reliabilitas

Reliabilitas dimaksudkan untuk mengetahui tingkat konsistensi hasil pengukuran bila dilakukan pengukuran dua kali atau lebih terhadap gejala yang sama, dengan alat pengukur yang sama. Hasilnya ditunjukkan oleh sebuah indeks yang menunjukkan seberapa jauh suatu alat pengukur dapat dipercaya atau dapat diandalkan. Dalam penelitian ini metode yang digunakan adalah *internal consistency method*. Tes ini diterapkan untuk mengetahui apakah responden telah menjawab pertanyaan-pertanyaan secara konsisten atau tidak, sehingga kesungguhan jawabannya dapat dipercaya. Konsistensi responden dalam menjawab pertanyaan dapat dilihat dari besar kecilnya koefisien reliabilitas. Teknik yang digunakan adalah formula Alpha dari Cronbach. Formula Alpha ini dapat dihitung pada data skor diskrit maupun kontinu.

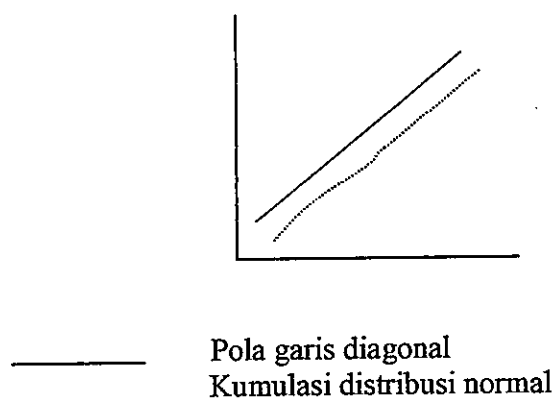
### 3.5.2. Uji normalitas data

Asumsi dasar yang berkaitan dengan data aktual adalah bentuk dari distribusi data baik dari variabel *independent* maupun variabel *dependent* dan kaitannya dengan distribusi normal. Jika terdapat pelanggaran asumsi normalitas maka hasil uji statistik akan menjadi tidak valid (Hair et al., 1992). Diagnosa terhadap normalitas variabel-

variabel independent dalam persamaan regresi dapat dilakukan dengan berbagai cara, antara lain dengan *visual check* terhadap histogram dari *residual* hasil persamaan regresi. Jika histogram *residual* mengikuti pola distribusi normal, maka data dapat dinyatakan berdistribusi normal. Tetapi cara tersebut sulit dilakukan jika jumlah sampel sedikit. Dengan sampel yang sedikit maka distribusi tidak dapat terbentuk.

Alternatif lain dari *visual check* terhadap distribusi *residual* adalah dengan *normal probability plots* (Gambar 3). Dengan cara tersebut, pola *standardized residuals* dibandingkan dengan pola distribusi normal. Jika *standardized residuals* berada pada daerah sepanjang garis diagonal dalam koordinat (x,y), maka distribusi dikatakan normal. *Normal probability plots* juga dapat digunakan untuk variabel *independent* dan variabel *dependent* secara terpisah. Hair et.al (1992) menyatakan jika suatu persamaan regresi terdiri dari variabel-variabel (*independent dan dependent*) yang berdistribusi normal, maka distribusi residualnya dapat dikatakan normal. Guna mendukung interpretasi *visual check* terhadap normalitas data secara tepat, dapat dilakukan perhitungan statistik melalui nilai *skewness* dari data.

GAMBAR 3.1  
NORMAL PROBABILITY PLOTS UNIVARIATE DISTRIBUTIONS



Sumber : Hair, Joseph F., et.al. (1992) *Multivariate Data Analysis*, Third Edition, Maxwell Macmillan International. p.42

Nilai *skewness* tersebut selanjutnya dihubungkan dengan nilai  $z$  dari distribusi normal. Jika  $N$  mewakili jumlah data, maka nilai  $z$  dari distribusi normal dapat dihitung sebagai berikut:

$$z = \frac{\text{Skewness}}{\sqrt{6/N}} \dots\dots\dots(2)$$

Jika nilai  $z$  hitung melebihi nilai  $z$  tabel pada nilai  $\alpha$  tertentu ( $\alpha = 0,05$  ;  $z = \pm 1.96$ ) maka distribusi dikatakan tidak normal (Hair et al., 1992). Umumnya, program-program statistik tertentu menyediakan perhitungan nilai *skewness* dan  $z$  pada bagian statistik deskriptif. SPSS misalnya, menghitung nilai  $z$  tersebut dengan rasio *skewness* terhadap *standar error skewness*. Jika nilai rasio tersebut kurang dari  $-2$  atau lebih dari  $+2$ , maka distribusi dikatakan tidak normal (Singgih Santoso, 1999).

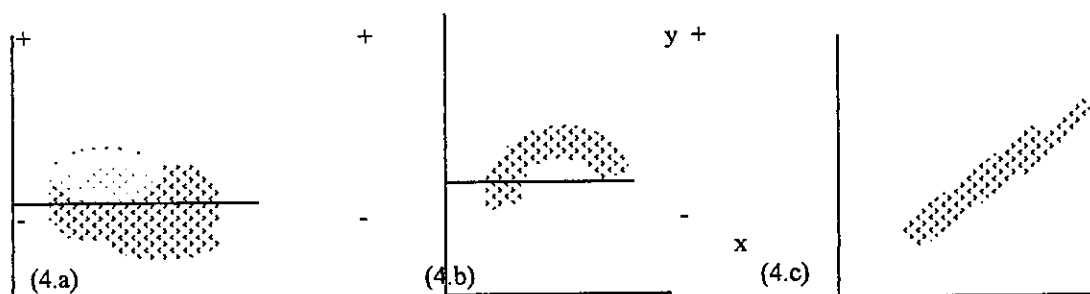
### 3.5.3. Tes terhadap persyaratan asumsi regresi

Pengujian regresi variabel *independen* terhadap variabel *dependen* mensyaratkan adanya kelayakan terhadap model regresi. Suatu model regresi dinyatakan layak jika memenuhi asumsi *linieritas* dan *homoskedastisitas*. Berkaitan dengan model regresi *multivariate* asumsi 'bebas *multikolinearitas*' harus berlaku bagi setiap variabel independen.

#### 1. *Linieritas*

*Linieritas* antara variabel independen dan variabel dependent dapat diukur dengan *residual plot* (plot nilai residual). Suatu regresi dinyatakan linear jika *residual plot* menunjukkan model *null-plot* sebagaimana tampak pada gambar (4.a). Tetapi jika plot *residual* menunjukkan sebagaimana gambar (4.b), maka kurva menunjukkan hubungan non-linear. Pengujian *visual check* lainnya terhadap asumsi linearitas dapat dilakukan dengan membuat plot *standardized partial regression*. Dalam kondisi *pattern* (noktah) dari nilai *residual* menunjukkan hubungan linier antara variabel *dependent* (sumbu y) dan variabel *independen* (sumbu x), nilai residual akan menunjukkan garis diagonal sesuai koefisien regresinya (4c).

GAMBAR 3.2.  
VISUAL CHEK LINEARITAS



Sumber : Hair, Joseph F., et.al. (1992) *Multivariate Data Analysis*, Third Edition, Maxwell Macmillan International. p.40, 70.

Pelanggaran atas asumsi linearitas akan menyebabkan nilai koefesien regresi menurun dan model kelayakan regresi akan terganggu. Akibatnya, prediksi atas persamaan regresi menjadi tidak tepat. Dalam kondisi dimana asumsi liniearitas tidak dapat dipenuhi maka tindakan perbaikan dapat dilakukan melalui transformasi variabel, seperti transformasi log,  $1/x$ ,  $1/y$  atau  $y^2$  dan  $x^2$  (Hair et al., 1992). Hal yang perlu dipahami bahwa transformasi harus dilakukan secara hati-hati agar asumsi yang lain tidak terganggu (biasanya normalitas data akan terganggu jika transformasi liniearitas tidak dilakukan secara tepat).

## 2. Heteroskedastisitas

Asumsi penting lainnya dalam model regresi adalah bahwa varians tiap unsur gangguan (*disturbance* ( $u_i$ )) yang muncul dalam fungsi regresi populasi adalah *homoskedastik*, yaitu semua gangguan tadi mempunyai varians yang sama (Gujarati, 1997). Jika *disturbance* tadi mempunyai varians yang tidak sama (*Heteroscedasticity*), maka dapat mempengaruhi nilai koefisien regresi, yang umumnya mempunyai nilai yang tidak signifikan dalam mempengaruhi variabel *dependent*. Diagnosa terhadap heteroskedastisitas dapat dilakukan dengan *visual check* atau dengan tes statistik. Tes secara *visual check* dapat dilakukan dengan *memplot residual (studentized)* terhadap variabel independen yang diprediksi dan membandingkannya dengan *null-plot* (Gambar 4.a). Jika diagram dari residual menunjukkan seperti Gambar (4.a) dan noktah dari *residual* berada pada sepanjang titik 0, maka dapat dikatakan tidak ada pelanggaran asumsi homoskedastisitas (Hair, et.al., 1992).

Tes statistik juga dapat dilakukan untuk mendeteksi adanya heteroskedastisitas. Dalam penelitian ini pengujian dilakukan dengan uji Glejser, dengan dua tahap pengujian. Pertama, dengan melakukan regresi terhadap model untuk memperoleh nilai residual. Setelah diperoleh nilai residual, kemudian dilakukan regresi tahap kedua, yaitu regresi antara nilai mutlak residual hasil regresi pertama (sebagai variabel *dependent*), dengan seluruh variabel *independent* secara simultan (Imam Ghazali, 2001). Apabila terdapat pengaruh signifikan dari variabel *independent* terhadap nilai mutlak residual sebagai variabel *dependent*, ( $p \text{ value} <$

0,05 untuk  $\alpha = 0,05$ ) maka dapat disimpulkan adanya penyimpangan asumsi klasik homoskedastisitas (Gujarati, 1997; Imam Ghozali, 2001). Jika terdapat heteroskedastisitas dalam regresi, maka diperlukan tindakan perbaikan atas variabel tertentu yang menyebabkan munculnya heteroskedastisitas. Umumnya, tindakan perbaikan dilakukan dengan transformasi *log*, *square root* atau *inverse* dari variabel yang bersangkutan. Kemudian menggunakan hasil transformasi tersebut dalam persamaan regresi (Hair, et.al., 1992).

### 3. Multikolinearitas

Pengujian multikolinearitas bertujuan untuk mengetahui apakah masing-masing variabel independen saling berhubungan secara linier dalam model regresi linier yang digunakan. Multikolinearitas mengacu pada hubungan (korelasi) yang sangat tinggi antara dua atau lebih variabel independent dalam *multivariate regressions*. Kolinearitas seringkali diduga ketika  $R^2$  tinggi (misalnya antara 0,8 dan 1) dan ketika korelasi derajat nol juga tinggi tetapi tidak satupun atau sangat sedikit koefisien regresi parsial yang secara individual penting secara statistik atas dasar uji t (Gujarati, 1997).

Program SPSS menyediakan pengukuran multikolinearitas dengan menggunakan nilai *tolerance* dan *variance inflation factor (VIF)*. *Tolerance* merupakan nilai yang menunjukkan variabel *independent* tidak dijelaskan oleh variabel independent lain. Sementara itu VIF merupakan nilai yang menunjukkan variabel *independent* dijelaskan oleh variabel *independent* lainnya (Hair et al., 1997).

Dengan demikian *tolerance* dengan VIF merupakan paradigma pengukuran multikolinearitas yang saling berbalikan. Nilai *tolerance* yang rendah (VIF tinggi) merupakan petunjuk adanya multikolinearitas yang tinggi. Menurut Imam Ghazali (2001), bila nilai *tolerance* kurang dari 10%, maka dapat dikatakan terdapat persoalan *multikolinieritas*. Program SPSS memberi batasan bahwa pada umumnya nilai VIF tidak boleh lebih dari 5 (Singgih Santoso, 1999). Jika nilai VIF lebih besar dari 5 maka variabel *independent* tersebut mempunyai persoalan *multikolinieritas* dengan variabel *independent* lainnya.

*Multikolinieritas* juga dapat dideteksi dari nilai  $r$  (korelasi antar variabel *independent*). Jika nilai  $r$  tidak lebih dari 90%, dapat dikatakan tidak terjadi persoalan *multikolinieritas* yang serius (Imam Ghazali, 2001).

Tindakan perbaikan bila terjadi multikolinieritas dapat dilakukan antara lain dengan transformasi variabel, mengeluarkan variabel tertentu yang dideteksi mempunyai persoalan multikolinearitas atau menambah jumlah data. Beberapa cara perbaikan tersebut mempunyai implikasi yang berbeda-beda terhadap model regresi.

### 3.6. Teknik Pengujian Hipotesis

Untuk menguji hipotesis 1, tidak dilakukan melalui analisis faktor karena analisis ini telah dilakukan oleh Cruz melainkan dengan uji reliabilitas dan uji validitas. Hal ini karena unsur-unsur yang ada dalam struktur MES diuji keandalannya dan tingkat validitasnya. Hasil pengujian tersebut dapat digunakan untuk mengukur dimensi etis yang ditentukan MES.



Sedangkan untuk menguji hipotesis 2, dilakukan dengan mencari koefisien determinasi, Uji signifikansi regresi yang terdiri dari Uji statistik F dan Uji t statistik. Koefisien determinasi dilakukan untuk mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerangkan variasi dependen, hasil pengukuran dilihat dari unsur Adjusted R Square. Uji signifikansi simultan (uji statistik F), dilakukan dengan uji ANOVA yang dapat dilihat pengukurannya dari hasil F hitung dan nilai tingkat signifikansinya. Sedangkan uji signifikansi Parameter Individual (uji t statistik), untuk melihat pengaruh individual variabel independen terhadap pertimbangan etika sebagai variabel dependennya.

## BAB IV

### HASIL DAN PEMBAHASAN

Dalam bab ini akan dibahas mengenai gambaran umum responden, pengujian dan analisis statistik hasil penelitian, serta pembahasan hasil pengujian hipotesis.

#### 4.1. Gambaran Umum Responden

Responden dalam penelitian ini adalah auditor profesional pada kantor Perwakilan BPKP DKI Jakarta I dan Jakarta II tanpa membedakan jenis kelamin, pendidikan dan pengalaman kerja, dengan jumlah pegawai per 31 Desember 2001  $\pm$  800 orang. Auditor pada perwakilan BPKP tersebut yang sebagian besar telah mempunyai pengalaman audit pajak pada Tim Gabungan Dirjen Pajak dan BPKP yang telah dilikuidasi akhir tahun 2000. Ringkasan pengiriman dan pengembalian kuesioner dapat dilihat pada tabel 4.1 dibawah ini.

TABEL 4.1  
DATA KUESIONER

Uraian	Jumlah	%
Kuesioner yang dikirim	150	100
Kuesioner yang diterima	80	53,33
Kuesioner yang diolah	80	53,33

*Sumber : data responden*

Adapun data profil dari 80 responden dapat diketahui : usia, jenis kelamin, pendidikan, pengalaman kerja, pengalaman audit di bidang pajak dan pengalaman jasa lain di bidang pajak. Responden perlu diketahui mengenai data usia, jenis kelamin dan pendidikan, untuk mengetahui keadaan demografi sumber pemberi data. Data pengalaman

kerja, untuk mengetahui tingkat kematangan dan lamanya responden sebagai auditor profesional. Pengalaman audit di bidang pajak, untuk mengetahui keadaan responden dalam menangani persoalan perpajakan yang dijumpai dalam penugasan audit. Pengalaman ini diperoleh dari penugasan auditor pada tim gabungan Direktorat Jenderal Pajak dengan BPKP yang dibentuk dalam rangka meningkatkan penerimaan negara sektor penerimaan pajak, dengan melakukan pemeriksaan Wajib Pajak terhadap ketaatannya melakukan kewajiban pajaknya. Disamping itu auditor pada BPKP Perwakilan DKI Jakarta I dan Jakarta II dalam tugas auditnya sering kali melakukan bimbingan dan konsultasi di bidang perpajakan terhadap klien (perusahaan negara/daerah dan instansi pemerintah).

Dari segi usia sebagian besar responden pada range 31 – 50 tahun dan rata-rata 40,38 tahun, artinya dari segi usia kematangan responden diharapkan memberi respon jawaban yang dapat dipertanggung jawabkan. Dari 80 responden terdiri 57 orang laki-laki dan 23 orang perempuan. Dari segi pendidikan formal responden, sebanyak 43 orang atau 53,75 % berpendidikan S1 atau DIV akuntansi dan 18 orang atau 22,50 % berpendidikan S2. Dari 19 orang responden yang berpendidikan Diploma III, 15 orang diantaranya telah bekerja lebih dari 15 tahun, dan 2 orang lainnya baru 4 tahun bekerja tetapi telah berpengalaman sebagai tim pemeriksa pajak pada Tim Gab Dirjen Pajak – BPKP.

Lama bekerja responden sebanyak 46 orang atau 57,50 % diatas 15 tahun, dan pengalaman memeriksa pajak 2,68 tahun, sedangkan pengalaman jasa lain di bidang pajak rata-rata 2,90 tahun. Dari 30 orang yang belum berpengalaman audit pajak, 7 orang diantaranya sudah banyak berpengalaman pada jasa lain di bidang pajak, dan pada umumnya telah mempunyai lama bekerja dibidang audit lebih dari 9 tahun. Sedangkan 37 orang yang tidak mempunyai pengalaman pada jasa lain dibidang pajak, 14 orang diantaranya pernah mengikuti Tim Audit Pajak Gabungan Dirjen Pajak – BPKP dan pada

umumnya telah mempunyai lama bekerja dibidang audit lebih dari 9 tahun. Gambaran profil demografi responden sebagai berikut :

TABEL 4.2  
DATA RESPONDEN

URAIAN	JUMLAH (orang)	%
Usia :		
- 21 – 30 tahun	2	2,50
- 31 – 50 tahun	70	87,50
- 51 tahun keatas	8	10,00
- Rata-rata	40,38 tahun	
- Standar deviasi	7,106	
Pendidikan :		
- Diploma III/akuntansi	19	23,75
- SI/DIV Akuntansi	43	53,75
- S2	18	22,50
Lama Bekerja :		
- 1 - 8 tahun	8	10,00
- 9 – 12 tahun	18	22,50
- 13 – 15 tahun	8	10,00
- diatas 15 tahun	46	57,50
- Rata-rata	> 15 tahun	
Pengalaman Audit di bidang Pajak :		
- 0 tahun	30	37,50
- 1 – 2 tahun	16	20,00
- 3 – 4 tahun	19	23,75
- 5 – 6 tahun	9	11,25
- 7 – 8 tahun	2	2,50
- diatas 8 tahun	4	5,00
- Rata-rata	2,68 tahun	
- Standar deviasi	2,690	
Pengalaman Jasa lain di bidang Pajak :		
- 0 tahun	37	46,25
- 1 – 2 tahun	10	12,50
- 3 – 4 tahun	9	11,25
- 5 – 6 tahun	9	11,25
- 7 – 8 tahun	4	5,00
- diatas 8 tahun	11	13,75
- Rata-rata	2,9 tahun	
- Standar deviasi	3,374	

*Sumber : data primer*

#### 4.2. Proses Pengujian Kualitas Data

Hasil pengujian data yang akan menjadi dasar analisis dan simpulan penelitian sebagai bahan pemecahan masalah penelitian, didasarkan hasil proses pengujian data yang meliputi pemilihan, pengumpulan dan analisis data. Oleh karena itu kualitas data yang dianalisis dan instrumen yang digunakan untuk mengumpulkan data penelitian menjadi hal yang sangat penting. Untuk mengukur kualitas data, dilakukan melalui uji reliabilitas dan uji validitas yang diuraikan pada poin 4.1 dalam mendukung pengujian hipotesis I. Dalam penelitian ini tidak melakukan uji non-response bias sebagai alat untuk meyakini karakteristik responden yang mengembalikan jawaban kuesioner. Hal ini dikarenakan teknis penyampaian kuesioner disampaikan secara langsung /tidak melewati jasa perantara atau bukan *mail survey* sehingga peneliti dapat meyakini terhadap jawaban responden yang ada.

Sebagaimana diuraikan diatas, bahwa kasus-kasus yang digunakan dalam penelitian ini dimaksudkan untuk menggambarkan dilema etis, yaitu situasi yang tidak jelas benar-benar *etis* atau benar-benar *tidak etis* dalam rangka menghindari problem *off-the-shelf* seperti yang dijelaskan oleh Jones dan Ponemon (1993) seperti adanya efek gabungan yang muncul pada waktu adanya tindakan khusus yang jelas-jelas diterima atau jelas-jelas tidak dapat diterima menurut garis pedoman yang telah ditetapkan. Terhadap beberapa unsur dalam kasus ini seperti peraturan perundangan masalah perpajakan, tidak menempatkan auditor profesional pada posisi yang jelas-jelas melanggar atau tidak melanggar standar profesional.

Suatu metode skenario evaluasi terhadap keterbatasan potensial adalah untuk menentukan apakah jumlah responden terbesar membuat jawaban mendekati angka 1 atau menuju angka 7 (Flory et al., 1992).

TABEL 4.3  
RATA-RATA NILAI JAWABAN RESPONDEN

VARIABEL	KASUS A	KASUS B	KASUS C
Moral Equity	5,3	5,1	5,4
Relativisme	4,6	4,5	4,4
Egoisme	5,2	5,4	5,0
Utilitarianisme	4,0	3,8	4,4
Kontraktualisme	4,7	4,3	4,7

Sumber : Data primer diolah

Dari 15 dimensi yang dilaporkan pada Tabel 4.3 (5 dimensi dari 3 kasus), dapat disimpulkan pula bahwa kasus-kasus yang disampaikan kepada responden menggambarkan dilema etis, sehingga responden tidak memastikan dalam bentuk jawabannya mutlak pada suatu kutub yang mendekati angka 1 atau angka 7. Tabel diatas menunjukkan rata-rata variabel terendah 3,8 pada *Utilitarianisme* (Kasus B) dan tertinggi 5,4 pada *Moral Equity* (Kasus C) sehingga dapat teruji bahwa problem *off-the-shelf* dalam penelitian ini dapat dihindarkan. Pada penelitian terdahulu (Cruz,2000) memperoleh 7 dimensi MES yang berada pertengahan skala (antara 3,0 hingga 4,0) yang mencerminkan keragu-raguan jawaban responden, sedangkan hasil pada penelitian ini lebih baik, digambarkan hanya dijumpai 2 dimensi MES yang berada di pertengahan skala yaitu *Utilitarianisme* pada Kasus B 3,8 dan Kasus A 4,0.

### 4.3. Analisis Data

Dalam analisis data pada penelitian ini bertujuan untuk mengetahui hubungan kausalitas antara variabel moral equity, relativisme, kontraktualisme, egoisme, dan utilitarianisme sebagai variabel independen dan variabel pertimbangan etis sebagai variabel dependen. Adapun urutan analisis data sebagai berikut:

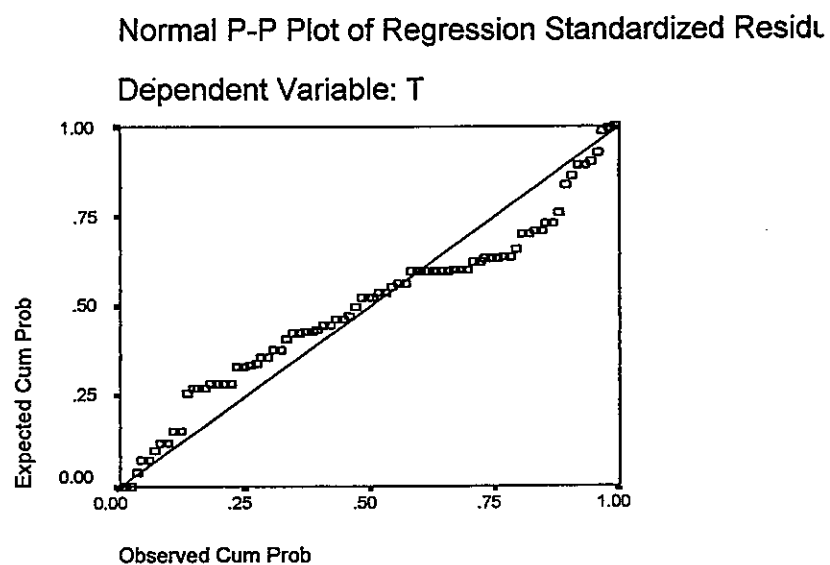
#### 4.3.1 Pengujian Asumsi Klasik

Suatu model dinyatakan baik dan dapat dipakai untuk memprediksi apabila sudah lolos dari serangkaian uji asumsi klasik yang melandasinya. Oleh karena itu sebelum dilakukan pengujian hipotesis terlebih dahulu dilakukan uji normalitas data, Multikolinearitas dan Heteroskedastisitas.

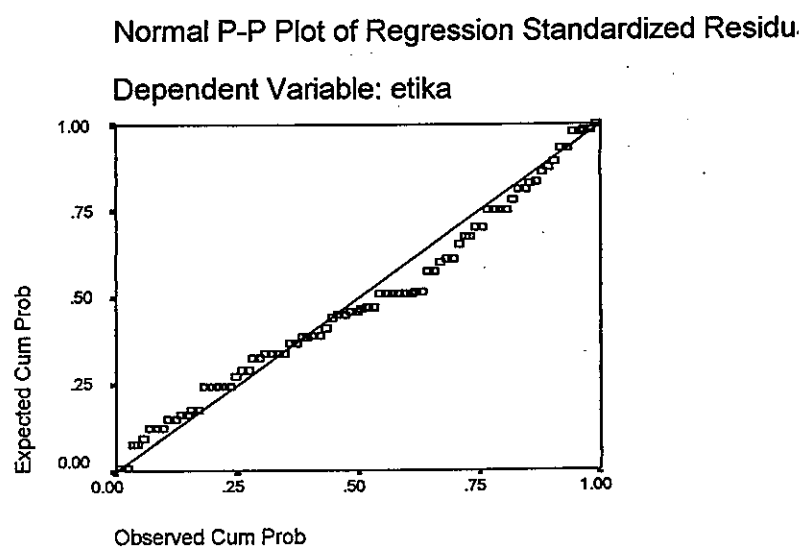
##### 1). Uji Normalitas

Dalam uji normalitas data dalam penelitian ini dengan menggunakan uji secara grafis, yaitu uji normal *P-P plot of Regression Standardized Residual* (Singgih Santoso, 1999). Sebagian hasil dari uji normalitas data secara grafis tersebut dapat dilihat pada gambar 4.1, 4.2 dan 4.3 di bawah ini.

*GAMBAR 4.1.*  
*HASIL PENGUJIAN NORMALITAS DATA*  
*KASUS A*

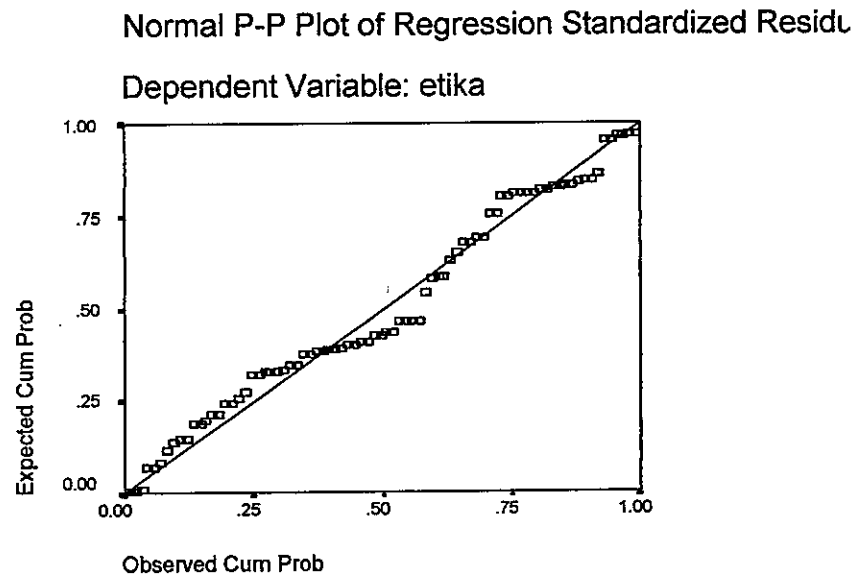


*GAMBAR 4.2.*  
*HASIL PENGUJIAN NORMALITAS DATA*  
*KASUS B*





GAMBAR 4.3.  
HASIL PENGUJIAN NORMALITAS DATA  
KASUS C



Gambar 4.1. sampai gambar 4.3 merupakan hasil pengujian normalitas data *Moral Equity* atas KASUS A (AKUISISI), KASUS B (TRANSFER PRICING) dan KASUS C (BIAYA JAMUAN). Pada gambar tersebut tampak bahwa titik-titik perpaduan antara variabel *observed Cum Prob* dengan *Expected Cum Prob* menyebar di sekitar garis diagonal, serta penyebarannya mengikuti arah garis diagonal. Menurut (Singgih Santosa, 1999), deteksi penyebaran data yang memenuhi asumsi normalitas data adalah data (noktah) pada chart diatas, dapat dikatakan menyebar disekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal (tidak terpencar jauh dari garis lurus). Maka dapat disimpulkan model regresi tersebut layak dipakai sebagai suatu model yang baik, karena memenuhi asumsi normalitas data. Demikian pula hasil pengujian normalitas data untuk dimensi etis lainnya pada kasus A, B dan C selengkapnya pada lampiran 5,6 dan 7.

## 2). Uji Multikolinearitas

Sebelum melakukan pengujian hipotesa dengan analisis regresi berganda terlebih dahulu data yang ada, diuji dan dideteksi kemungkinan adanya multikolinearitas. Tujuannya adalah untuk menguji apakah model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel independen. *Tolerance Value*, *Variance Inflation Factor* (VIF), *Condition Index* (CI) dan nilai *Pearson Correlation* dapat digunakan untuk menentukan adanya problem multikolinearitas dalam suatu persamaan regresi. Penelitian ini peneliti menggunakan *Variance Inflation Factor* (VIF) untuk mendeteksi adanya multikolinearitas. Dari hasil perhitungan output regresi pada kolom VIF untuk variabel moral equity, kontraktualisme, egoisme dan utilitarianisme pada tabel 4.4. Gejala Multikolinearitas akan diidentifikasi dengan memperhatikan tolerance dan VIF. Default SPSS bagi angka toleransi adalah 0,0001, semua variabel yang dimasukkan dalam perhitungan model regresi harus mempunyai tolerance diatas 0,0001. Sedangkan VIF mempunyai persamaan :

$$VIF = 1/tolerance$$

Pada umumnya apabila VIF lebih besar dari 5, maka variabel tersebut mempunyai masalah multikolinieritas dengan variabel bebas lainnya (Singih Santosa, 1999). Hasil pengujian pada ketiga kasus dilema etis A, B dan C sebagai berikut :

TABEL 4.4  
NILAI VIF (VARIANCE INFLATION FACTOR) DAN TOLERANCE

VARIABEL	TOLERANCE	VIF
<i>Kasus A :</i>		
Moral Equity	0,649	1,542
Relativisme	0,700	1,428
Egoisme	0,699	1,430
Utilitarianisme	0,828	1,208
Kontraktualisme	0,807	1,239
<i>Kasus B :</i>		
Moral Equity	0,508	1,970
Relativisme	0,598	1,673
Egoisme	0,596	1,677
Utilitarianisme	0,803	1,245
Kontraktualisme	0,682	1,467
<i>Kasus C :</i>		
Moral Equity	0,640	1,563
Relativisme	0,894	1,119
Egoisme	0,690	1,449
Utilitarianisme	0,764	1,309
Kontraktualisme	0,843	1,186

*Sumber : Hasil output regresi SPSS dimodifikasi*

Dilihat dari nilai pada tabel 4.4 diatas tampak bahwa nilai tolerance pada ketiga kasus diatas, seluruh variabel independen menunjukkan diatas dari 0,0001 dan VIF untuk semua variabel penelitian besarnya kurang dari 5 sehingga dapat disimpulkan bahwa ketiga variabel independen yang digunakan tidak ada indikasi terjadi masalah multikolinearitas antara variabel independen secara konsisten terhadap ketiga dilema kasus.

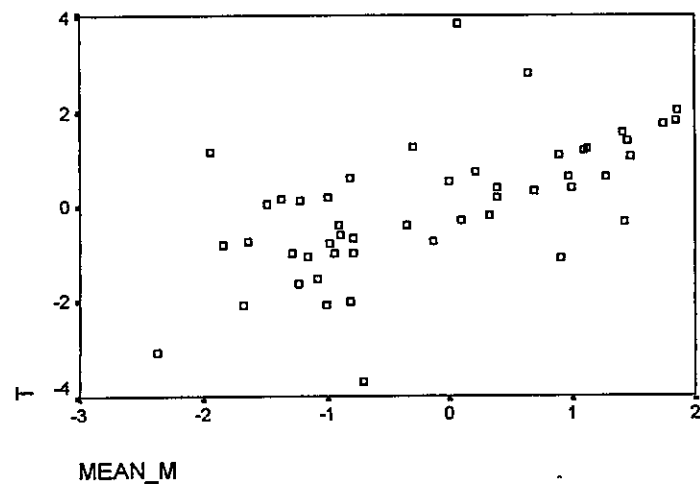
### 3). Uji Heteroskedastisitas

Dispersi mengukur variasi data yang diteliti dari angka rata-ratanya, perbedaan/variasi tersebut disebut deviasi dan nilai rata-rata deviasi bermanfaat untuk mengukur variabilitas sampel. Pengujian heteroskedastisitas bertujuan untuk menguji apakah dalam sebuah model regresi terjadi ketidaksamaan *varians* dari *residual* dari satu pengamatan ke pengamatan lain. Jika *varians* dari *residual* dari satu pengamatan ke pengamatan lain tetap, maka disebut homoskedastisitas dan jika *varians* berbeda disebut heteroskedastisitas. Dalam pengujian adanya heteroskedastisitas menggunakan pengujian secara grafis dan dengan menggunakan model Fit. Pengujian dilakukan pada independen variabel terhadap dependen variabelnya, dalam hal ini, *pertimbangan etika* terhadap *moral equity*, *kontraktualisme*, *egoisme* dan *utilitarianisme* meliputi ketiga kasus dilema etik. Hasil pengujian secara grafis secara keseluruhan menunjukkan bahwa titik-titik (point-point) menyebar secara acak dan disekitar angka 0 baik disumbu X maupun sumbu Y. Pada gambar 4.4, 4.5 dan 4.6 dibawah ini ditunjukkan grafik *scatter plot* data hubungan dependen variabel *pertimbangan etis* dengan salah satu independen variabel yaitu *moral equity* pada Kasus A, Kasus B dan Kasus C yang menunjukkan tidak ada pola tertentu dimana titik-titik (point-point) menyebar secara acak dan disekitar angka 0 baik disumbu X maupun sumbu Y. Menurut Singgih Santoso (1999), model tidak mengalami masalah heteroskedastisitas jika *Scatterplot Plot Of Regression Standardized Predicted Value* dengan *Standardized Residual* berada disekitar angka 0. Adapun gambar grafik selengkapnya dapat dilihat pada lampiran 5, 6 dan 7.

GAMBAR 4.4.  
GRAFIK SCATTERPLOT  
KASUS A

Partial Regression Plot

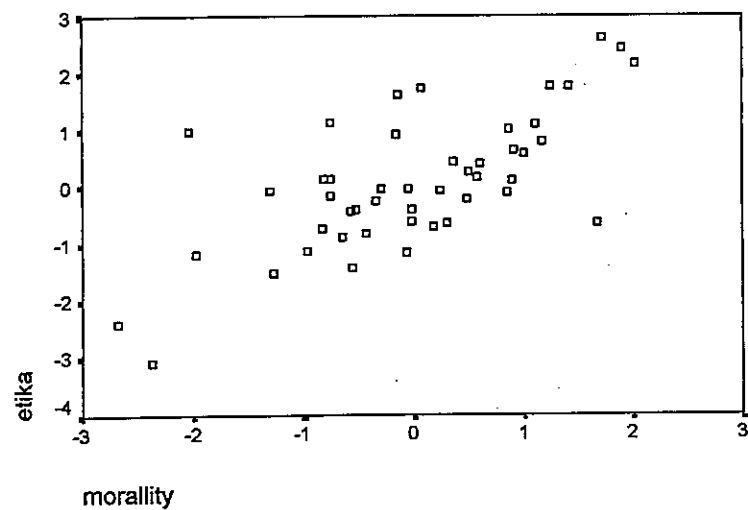
Dependent Variable: T



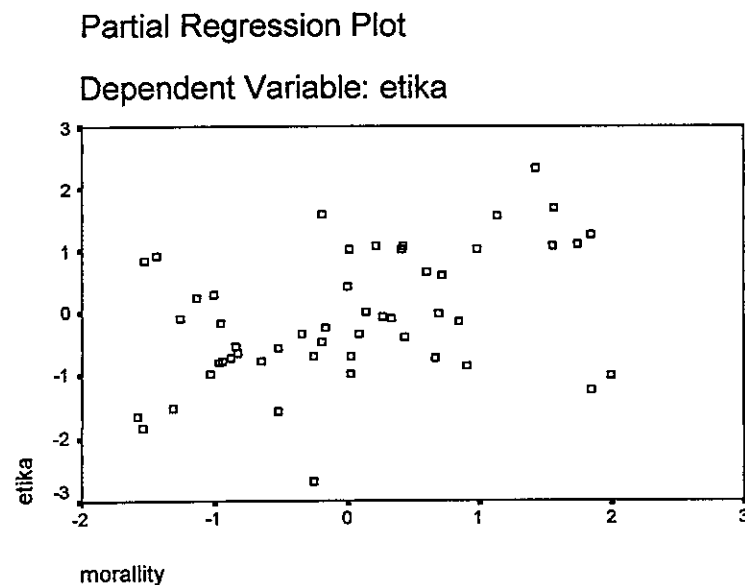
GAMBAR 4.5.  
GRAFIK SCATTERPLOT  
KASUS B

Partial Regression Plot

Dependent Variable: etika



GAMBAR 4.6.  
GRAFIK SCATTERPLOT  
KASUS C



Terlihat bahwa grafik yang dibentuk mempunyai *Scatterplot Plot Of Regression Standardized Predicted Value* dengan *Standardized Residual* berada disekitar angka 0. Dengan demikian persamaan regresi tersebut di atas tidak mengalami masalah heterokedastisitas.

#### 4.4. Uji Hipotesis

Terdapat dua hipotesis yang akan dibuktikan yaitu :

- H1.** : Struktur faktor MES memperkuat keberadaan filosofi dimensi etis (*moral equity, relativisme, egoisme, utilitarianisme dan kontraktualisme*) dalam konteks praktek pajak.
- H2.** : Tiap-tiap dari lima dimensi etis yang diukur oleh MES akan mempengaruhi *pertimbangan etis* para praktisi pajak.

#### 4.4.1 Uji Hipotesis I

Hipotesis 1 yaitu struktur faktor MES memperkuat keberadaan filosofi *moral equity*, *relativisme*, *egoisme*, *utilitarianisme* dan *kontraktualisme*. Untuk menguji ini tidak dilakukan melalui analisis faktor karena analisis faktor telah dilakukan oleh Cruz, untuk mendukung membuktikan hipotesis 1 dilakukan dengan uji reliabilitas dan uji validitas.

##### 1). Uji reliabilitas

Uji reliabilitas dilakukan untuk mengetahui konsistensi derajat ketergantungan dan stabilitas dari alat ukur. Suatu kuesioner dikatakan handal (reliabel) jika jawaban responden terhadap pertanyaan adalah konsisten atau ajeg. Uji reliabilitas menggunakan pendekatan *internal consistency reliability* dan teknik *Cronbach's alpha* serta menggunakan kriteria Nunnally (1969). Dari hasil uji reliabilitas yang dilakukan dengan program statistik SPSS 10.0 menunjukkan rata-rata reliabilitas internal diantara ketiga kasus berturut-turut 0,84, 0,78, 0,77, 0,71 dan 0,74 untuk kelima variabel penelitian yaitu : *moral equity*, *relativisme*, *kontraktualisme*, *egoisme*, dan *utilitarianisme* ( lihat tabel 4.5 ). Hasil uji korelasi dan reliabilitas kasus A, B dan C selengkapnya pada lampiran 2,3 dan 4. Reliabilitas intern semua dimensi multi item MES berdasarkan koefisien Alpha dari *Cronbach* dapat diterima dengan menggunakan kriteria Nunnally 0.6 (1969), karena angket dikatakan reliabel jika mempunyai nilai korelasi Alpha dari *Cronbach* di atas 0.6 (Singgih Santoso, 1999). Secara individu terdapat dua angka reliabilitas terendah yaitu variabel *relativisme* KASUS A (AKUISISI) 0,56), dan pada variabel *egoisme* kasus C (BIAYA JAMUAN) 0,57 menunjukkan hasil *alpha* dibawah 0,6.

TABEL 4.5  
HASIL ANALISIS RELIABILITAS

VARIABEL	ALPHA	STANDAR ALPHA
<i>Moral Equity :</i>		
Kasus A	0,8274	0,8286
Kasus B	0,8709	0,8701
Kasus C	0,8244	0,8288
Rata rata :	0,84	
<i>Relativisme :</i>		
Kasus A	0,5695	0,5706
Kasus B	0,8426	0,8427
Kasus C	0,9393	0,9393
Rata rata :	0,78	
<i>Kontraktualisme :</i>		
Kasus A	0,7507	0,7521
Kasus B	0,8056	0,8056
Kasus C	0,7614	0,7622
Rata rata :	0,77	
<i>Egoisme :</i>		
Kasus A	0,8101	0,8102
Kasus B	0,7615	0,7630
Kasus C	0,5750	0,5752
Rata rata :	0,71	
<i>Utilitarianisme:</i>		
Kasus A	0,6587	0,6634
Kasus B	0,8196	0,8201
Kasus C	0,7495	0,7500
Rata rata :	0,74	

Sumber : data primer diolah

Namun secara keseluruhan hasil pengujian menunjukan hasil alpha yang tinggi dibandingkan standar alpha yang harus dipenuhi. Dengan demikian seluruh variabel MES mendukung hipotesis 1. Struktur MES mendukung keberadaan dimensi etis pada keseluruhan kasus, kecuali dimensi *Relativisme* (kasus A) dan *Egoisme* (kasus C)



Berbeda dengan penelitian sebelumnya, Cruz (2000), mendapatkan reliabilitas rata-rata pada variabel *Egoisme* 0,49 di antara ketiga kasus artinya variabel tersebut tidak mendukung hipotesis 1. Sedangkan dalam penelitian ini variabel *Egoisme* yang sama memperoleh reliabilitas rata-rata 0,71. Hal ini menunjukkan bahwa variabel *Egoisme* pada penelitian ini lebih reliabel. Penelitian Cruz (2000) di Amerika berbeda latar belakang dengan budaya di Indonesia, dimana pada umumnya di negara itu lebih menonjol individualisme. Bahwa tidak selalu filosofi *egoisme* mendapatkan simpulan bahwa setiap tindakan adalah etis sepanjang meningkatkan kepentingan pelaku itu sendiri. Studi-studi terdahulu mengenai agresivitas pelaporan pajak terutama memfokuskan pada pengaruh pertimbangan ekonomi seperti kepentingan klien dan sanksi yang mungkin timbul (Bandy et al., 1994, Cuccia, 1994; Duncan et al., 1989) yang mencerminkan sebuah asumsi pertimbangan egois (diri sendiri) mempengaruhi pertimbangan-pertimbangan dalam membela klien. Pada penelitian ini menemukan *Egoisme* yang signifikan, kemungkinan disebabkan pula responden adalah auditor yang bekerja pada sektor pemerintahan dimana posisi klien secara ekonomi tidak mempengaruhi bagi kelangsungan auditor. Berbeda dengan responden penelitian sebelumnya yaitu auditor pada Kantor Akuntan Publik, dijumpai bahwa variabel *Egoisme* tidak signifikan mendukung unsur MES.

Pada umumnya auditor sektor pemerintahan selain berpegang terhadap standar audit yang berlaku, tetapi juga melakukan uji ketaatan terhadap pelaksanaan regulasi pemerintah, termasuk ketaatan terhadap kewajiban perpajakan sesuai peraturan perundang-undangan yang ditetapkan oleh pemerintah. Koreksi auditor atas kewajiban pajak yang harus dipenuhi oleh klien pada umumnya tidak menjadi masalah bagi klien karena pada umumnya klien sendiri merupakan lembaga/badan usaha milik pemerintah sehingga koreksi pajak akan

mempengaruhi likuiditas sementara saja sedangkan koreksi pajak merupakan bagian dari kewajiban yang harus dipenuhinya. Oleh karena itu tekanan klien untuk melakukan laporan keuangan yang agresif tidak sekuat pada sektor usaha dilingkungan swasta. Dengan demikian penelitian ini dengan responden auditor sektor pemerintahan sangat beralasan mendapatkan data bahwa variabel *Egoisme* signifikan mempengaruhi etika.

## 2). Uji Validitas

Uji validitas digunakan untuk mengukur sah/valid tidaknya suatu kuesioner. Suatu kuesioner dikatakan valid jika pertanyaan pada kuesioner mampu mengungkapkan sesuatu yang akan diukur, atau pertanyaan tersebut disusun dapat mengukur apa yang hendak diketahui. Pengujian validitas ini dilakukan dengan analisis korelasi atau hubungan antara variabel-variabel pada unsur MES, untuk mengetahui apakah data sampel yang ada menyediakan bukti cukup bahwa ada kaitan antara variabel dan seberapa kuat hubungan antara variabel tersebut. Dengan menggunakan koefisien korelasi *bivariate moment Pearson*, dapat diketahui keeratan hubungan diantara hasil pengamatan dari populasi dua variance. Hasil pengujian dengan SPSS versi 10.0, terhadap variabel *moral equity* untuk ke tiga kasus dapat dilihat pada tabel 4.6, 4.7 dan 4.8 sedangkan selengkapnya dapat dilihat pada lampiran 2, 3 dan 4.

TABEL 4.6  
KORELASI VARIABEL MORAL EQUITY  
PADA KASUS A (AKUISISI)

		M1	M2	M3	M4	MEAN_M
M1	Pearson	1	.595	.602	.638	.870
	Correlation					
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000
	N	80	80	80	80	80
M2	Pearson	.595	1	.405	.651	.823
	Correlation					
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.000
	N	80	80	80	80	80
M3	Pearson	.602	.405	1	.393	.737
	Correlation					
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.000
	N	80	80	80	80	80
M4	Pearson	.638	.651	.393	1	.820
	Correlation					
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000
	N	80	80	80	80	80
MEAN_M	Pearson	.870	.823	.737	.820	1
	Correlation					
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	
	N	80	80	80	80	80

\*\* Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Sumber : hasil output SPSS dimodifikasi

TABEL 4.7  
KORELASI VARIABEL MORAL EQUITY  
PADA KASUS B (TRANSFER PRICING)

		M1	M2	M3	M4	MEAN_M
M1	Pearson	1	.638	.863	.467	.878
	Correlation					
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000
	N	80	80	80	80	80
M2	Pearson	.638	1	.667	.588	.854
	Correlation					
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.000
	N	80	80	80	80	80
M3	Pearson	.863	.667	1	.532	.904
	Correlation					
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.000
	N	80	80	80	80	80
M4	Pearson	.467	.588	.532	1	.756
	Correlation					
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000
	N	80	80	80	80	80
MEAN_M	Pearson	.878	.854	.904	.756	1
	Correlation					
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	
	N	80	80	80	80	80

\*\* Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed)

Sumber : hasil output SPSS dimodifikasi

TABEL 4.8  
KORELASI VARIABEL MORAL EQUITY  
PADA KASUS C (BIAYA JAMUAN)

		M1	M2	M3	M4	MEAN_M
M1	Pearson	1	.524	.749	.437	.833
	Correlation					
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000
	N	80	80	80	80	80
M2	Pearson	.524	1	.451	.464	.771
	Correlation					
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.000
	N	80	80	80	80	80
M3	Pearson	.749	.451	1	.661	.870
	Correlation					
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.000
	N	80	80	80	80	80
M4	Pearson	.437	.464	.661	1	.777
	Correlation					
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000
	N	80	80	80	80	80
MEAN_M	Pearson	.833	.771	.870	.777	1
	Correlation					

\*\* Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed)

Sumber : hasil output SPSS dimodifikasi

M1 (Adil/Tidak adil)

M2 (Jujur/Tidak jujur)

M3 (Secara moral baik/Secara moral tidak baik)

M4 (Dapat diterima oleh keluarga saya/Tidak dapat diterima oleh keluarga saya)

Menurut Singgih Santoso (1999) sebenarnya tidak ada ketentuan yang tepat mengenai angka korelasi antar apakah angka tertentu menunjukkan tingkat korelasi yang tinggi atau lemah. Angka korelasi berkisaran 0 menunjukan tidak ada korelasi sama sekali, sedangkan 1 menunjukkan korelasi sempurna, dan sebagai pedoman sederhana bahwa angka korelasi diatas 0,5 menunjukkan korelasi cukup kuat sedangkan dibawah 0,5 korelasinya lemah. Hasil pengujian menunjukkan bahwa unsur-unsur MES pada umumnya saling berhubungan dengan nilai yang cukup signifikan yaitu dengan koefisien korelasi diatas 0,5. Dari 36 unsur MES (12 unsur pada 3 dilema kasus), didapatkan korelasi terendah terlihat pada KASUS A

(AKUISISI) yaitu M3 dengan M4, R1 dengan R2 masing-masing 0,393 dan 0,399 yaitu berkaitan antar moral dan diterimanya pada keluarga yang merupakan bagian dari unsur *moral equity* dan antara penerimaan secara budaya dan tradisi yang merupakan unsur *relativisme*. Sedangkan koefisien korelasi variabel pada KASUS B (TRANSFER PRICING) dan KASUS C (BIAYA JAMUAN) pada umumnya menunjukkan hubungan yang cukup signifikan. Dengan demikian uji validitas variabel MES mendukung hipotesis 1, artinya struktur MES mendukung keberadaan dimensi etis pada ketiga kasus yang menggambarkan perilaku praktisi pajak.

#### 4.4.2. Uji Hipotesis 2

Hipotesis 2 : Tiap-tiap dari lima dimensi etis yang diukur oleh MES akan mempengaruhi *pertimbangan etis* para praktisi pajak.

Untuk menguji hipotesis ini dilakukan dengan me-regres rata-rata/mean respon pertimbangan etis terhadap unsur-unsur dimensi MES, dengan model persamaan regresi sebagai berikut :

$$Y = \alpha + b_1 M + b_2 R + b_3 E + b_4 U + b_5 C$$

Y = Pertimbangan etis

M = Moral equity

R = Relativisme

E = Egoisme

U = Utilitarianisme

C = Kontraktualisme

Untuk menganalisis hipotesis 2, selain telah dilakukan uji asumsi klasik dimuka, dilakukan dengan menguji koefisien determinasi, uji signifikansi simultan dan uji signifikansi parameter individual.

### 1). Koefisien determinasi

Pada koefisien determinasi intinya mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerangkan variasi variabel dependen (Imam Ghazali, 2001). Untuk menguji koefisien determinasi dilakukan dengan SPSS untuk mendapatkan angka *R square adjusted* pada masing-masing kasus. Koefisien menunjukkan nilai diantara 0 sampai dengan 1, nilai yang mendekati satu berarti variabel independen tersebut memberikan hampir semua informasi yang dibutuhkan untuk memprediksi variabel dependen (Imam Ghazali, 2001). Hasil pengujian regresi pada kasus A (Akuisisi), kasus B (transfer pricing) dan kasus C (biaya entertainment), seperti terlihat pada tabel sebagai berikut :

TABEL 4.9  
HASIL KOEFISIEN DETERMINASI DIMENSI MES

Model Summary

Kasus	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
A	.823	.677	.656	1.03991
B	.906	.820	.808	.83586
C	.773	.598	.571	.91789

a Predictors: (Constant), kontraktualisme, utilitarianisme, egoisme, relativisme, morality

b Dependent Variable: perilaku etis

Sumber : hasil output SPSS dimodifikasi

Hasil  $R^2$  *adjusted* terlihat pada tabel 4.9 berturut-turut 0,656, 0,808, dan 0,571 pada kasus A, B dan C, hal ini berarti *perilaku etis* praktisi pajak sebagai variabel independen dapat dijelaskan dengan variabel MES terhadap kasus A sebesar 65,6%, kasus B sebesar 80,8% dan kasus C sebesar 57,1%, sedangkan selisihnya sampai dengan 100% dijelaskan oleh variabel lainnya di luar MES. Pada penelitian perilaku terdapat banyak faktor yang berpengaruh sehingga variabel independen (*perilaku etis*) dijelaskan oleh variabel dependen dari unsur MES pada berkisar 57,10% (kasus C) hingga 80,80%. Hasil pengujian pada penelitian ini tidak terlalu jauh dibandingkan penelitian sebelumnya. Penelitian Cruz (2000) mendapatkan  $R^2$  *adjusted* pada range 0,66 hingga 0,89 dan penelitian Cruz ini merupakan

hasil yang lebih tinggi dari temuan penelitian terdahulu (Cohen et al., 1996, 1995, 1993; Flory et al., 1992). Hal ini berarti model penelitian dengan dimensi MES dan kasus dilematis ini sudah cukup baik karena hasil  $R^2$  *adjusted* tidak jauh dari range penelitian Cruz (2000).

## 2). Uji Signifikansi

Dari data responden dilakukan pengujian melalui SPSS ver 10,0 untuk mengetahui signifikansi hasil regresi sebagai berikut :

TABEL 4.10  
KOEFSISIEN DAN SIGNIFIKANSI REGRESI  
DIMENSI MES PADA PERTIMBANGAN ETIS

VARIABEL	KASUS A Coeffisients (Sign)	KASUS B Coeffisients (Sign)	KASUS C Coeffisients (Sign)
Intercept	-8,96 (0,868)	-1,32 (0,002)	-0,49 (0,400)
Moral Equity	0,84 (0,000)	0,78 (0,000)	0,56 (0,000)
Relativisme	3,29 (0,738)	8,30 (0,331)	0,22 (0,002)
Egoisme	-7,49 (0,365)	5,69 (0,513)	0,20 (0,039)
Utilitarianisme	0,15 (0,049)	0,19 (0,004)	0,10 (0,208)
Kontraktualisme	0,15 (0,048)	0,20 (0,005)	7,83 (0,318)
<i>Model F</i>	31,066 (0,000)	67,586 (0,000)	22,042 (0,000)

*Sumber : hasil output SPSS dimodifikasi*

Hasil regresi selengkapnya pada lampiran 8,9 dan 10.

### Uji Signifikansi Simultan (Uji Statistik F) :

Dengan melakukan uji ANOVA dapat diketahui F test, pada tabel 4.10 diatas diperoleh F hitung kasus A sebesar 31,066 dengan tingkat signifikansi 0,000, kasus B sebesar 67,586 dengan tingkat signifikansi 0,000 dan kasus C sebesar 22,042 dengan tingkat signifikansi 0,000. Menurut Singgih Santoso (1999) dapat dikatakan bahwa variabel MES terdiri dari unsur-unsur *moral equity*, *relativisme*, *egoisme*, *utilitarianisme* dan, *kontraktualisme* berpengaruh terhadap *pertimbangan etis*. Hal ini dikarenakan ternyata signifikansi pada ketiga kasus menunjukkan tingkat probabilitas jauh lebih kecil dari 0,05. Hasil pengujian *signifikansi simultan* atau uji F terbukti mendukung hipotesis 2.

### Uji Signifikansi Parameter Individual (Uji t statistik) :

Dari kelima variabel independen yang dimasukkan dalam regresi, pada KASUS A (AKUISISI), variabel *Relativisme* dan *Egoisme* tidak signifikan hal ini bisa dilihat dari koefisien probabilitas signifikansi untuk *Relativisme* 0,738 dan *Egoisme* 0,365 keduanya jauh diatas 0,05. Hal ini dapat disimpulkan bahwa variabel *Pertimbangan Etis* dipengaruhi oleh *Moral Equity*, *Utilitarianisme* dan *Kontraktualisme* karena koefisien signifikansi dibawah 0,05 dengan persamaan matematis :

$$Y = \alpha + b_1 M + b_2 R + b_3 E + b_4 U + b_5 C + e$$

$$\text{Pertimbangan Etis} = 8,96 + 0,84 \text{ Moral Equity} + 0,15 \text{ Utilitarianisme} + 0,15 \text{ Kontraktualisme} + e$$

Dari kelima variabel independen yang dimasukkan dalam regresi, pada KASUS B (TRANSFER PRICING), variabel *Relativisme* dan *Egoisme* tidak signifikan hal ini bisa



dilihat dari koefisien probabilitas signifikansi untuk *Relativisme* 0,331 dan *Egoisme* 0,513 keduanya jauh diatas 0,05. Hal ini dapat disimpulkan bahwa variabel *Pertimbangan Etis* dipengaruhi oleh *Moral Equity*, *Utilitarianisme* dan *Kontraktualisme* karena koefisien signifikansi dibawah 0,05 dengan persamaan matematis :

$$Y = \alpha + b_1 M + b_2 R + b_3 E + b_4 U + b_5 C + e$$

$$\text{Pertimbangan Etis} = 1,32 + 0,78 \text{ Moral Equity} + 0,19 \text{ Utilitarianisme} + 0,20 \text{ Kontraktualisme} + e$$

Dari kelima variabel independen yang dimasukkan dalam regresi, pada KASUS C (BIAYA JAMUAN), variabel *Utilitarianisme* dan *Kontraktualisme* tidak signifikan hal ini bisa dilihat dari koefisien probabilitas signifikansi untuk *Utilitarianisme* 0,208 dan *Kontraktualisme* 0,318 keduanya jauh diatas 0,05. Hal ini dapat disimpulkan bahwa variabel *Pertimbangan Etis* dipengaruhi oleh *Moral Equity*, *Relativisme* dan *Egoisme* karena koefisien signifikansi dibawah 0,05 dengan persamaan matematis :

$$Y = \alpha + b_1 M + b_2 R + b_3 E + b_4 U + b_5 C + e$$

$$\text{Pertimbangan Etis} = 0,49 + 0,56 \text{ Moral Equity} + 0,22 \text{ Relativisme} + 0,20 \text{ Egoisme}$$

KASUS A (AKUISISI) dan KASUS B (TRANSFER PRICING) diatas, bahwa pada gambaran kasus tersebut responden menilai terhadap perbuatan yang dilakukan, secara budaya dan tradisi atau untuk mengutamakan kepentingan pelaku atau dirinya sendiri ternyata tidak berpengaruh secara signifikan terhadap *perilaku etis*. Namun pada KASUS C (BIAYA JAMUAN), responden menilai perbuatan yang dilakukan atas biaya perjamuan itu secara manfaat, mengenai pelanggaran kontrak atau janji tak tertulis ternyata tidak berpengaruh secara signifikan terhadap *perilaku etis*. Dapat juga dimaklumi bahwa jamuan

bagi relasi secara umum merupakan hal yang wajar, dan secara bisnis mempunyai manfaat yang besar serta bukan sebagai pelanggaran etika. Hasil *pengujian Signifikansi Parameter Individual* (Uji t statistik) menunjukkan dukungan terhadap hipotesis 2, secara lengkap terlihat pada tabel 4.11 dibawah ini.

TABEL 4.11  
RINGKASAN DUKUNGAN HIPOTESIS 2

VARIABEL	KASUS A	KASUS B	KASUS C
Moral Equity	S	S	S
Relativisme	TS	TS	S
Egoisme	TS	TS	S
Utilitarianisme	S	S	TS
Kontraktualisme	S	S	TS

S = Signifikan , TS = Tidak Signifikan

Sumber : hasil output SPSS dimodifikasi

Koefisien regresi dimensi *moral equity* lebih tinggi (beta berada pada range 0.56 hingga 0.84) dibandingkan dengan dimensi lainnya (beta tertinggi = 0.22 untuk *relativisme* pada Kasus C) hal ini menunjukkan bahwa dimensi ini mempunyai pengaruh yang besar terhadap *pertimbangan etis*. Hasil-hasil yang signifikan pada dimensi *moral equity* adalah konsisten dengan penelitian MES sebelumnya dalam bidang akuntansi (Cohen et al., 1996, 1995a, 1993; Flory et al., 1992). Temuan ini menyatakan bahwa persepsi keadilan, kejujuran, moralitas dan dapat diterima oleh anggota keluarga mempengaruhi keinginan para praktisi pajak dalam membela keputusan pelaporan agresif. Hasil-hasil ini juga konsisten dengan temuan LaRue dan Reckers (1989) yang menemukan bahwa persepsi kejujuran (*fairness*) mempengaruhi keinginan akuntan terhadap pertimbangan saran apabila menjumpai pelaporan yang agresif bagi kliennya.

Beberapa konsep keadilan telah dimasukkan ke dalam sistem pajak penghasilan, seperti mengharuskan semua warga negara membayar pajak sesuai dengan besarnya penghasilan yang mereka peroleh (keadilan didasarkan pada persamaan hak), menggunakan tarif pajak progresif dan pengakuan batas penghasilan bebas pajak yang diberlakukan untuk menghitung pajak penghasilan, dan pengenaan tarif yang lebih ringan bagi pajak penghasilan perorangan dari pada pajak penghasilan bagi perusahaan. Pengujian terhadap signifikansi dan besarnya koefisien regresi dimensi MES lainnya menunjukkan bahwa pengaruh filosofi-filosofi pertimbangan etis berbeda-beda satu kasus dengan kasus lainnya. Sebagai contoh, dimensi *Utilitarianisme* secara statistik signifikan ( $\alpha = 0.15$  pada Kasus A dan  $0.19$  pada Kasus B), *kontraktualisme* secara statistik signifikan ( $\alpha = 0.15$  pada Kasus A dan  $0.20$  pada Kasus B), dimensi *relativisme* dan *egoisme* pada 1 kasus (Kasus C).

Filosofi *kontraktualisme* menfokuskan pada prinsip-prinsip kebenaran dan kesalahan secara universal dengan mempertimbangkan moralitas suatu tindakan ketimbang tugas-tugas individu, kontrak-kontrak tak tertulis dan/ atau kewajiban-kewajiban tak tertulis. Adanya fakta bahwa profesi akuntansi tergantung pada kepercayaan masyarakat membuat akuntan mempunyai suatu kewajiban untuk memperhatikan kepentingan masyarakat; meskipun demikian, sebagai seorang praktisi pajak/akuntan juga mempunyai kewajiban untuk melayani klien mereka dan melindungi kepentingan klien. Signifikansi *kontraktualisme* pada Kasus A dan B mencerminkan kewajiban akuntan untuk menginvestigasi item-item yang meragukan dan memuaskan mereka sendiri dengan perlakuan yang tepat terhadap item-item itu. Sedangkan Kasus C menunjukkan kurang dilakukannya tindakan etis, praktisi tidak melakukan investigasi yang lebih luas atas kecurigaannya berkenaan dengan pengeluaran biaya makanan dan entertain yang naik sangat tinggi. Rupanya, kegagalan ini

dipandang sebagai perbuatan yang melanggar janji atau kontrak yang tidak tertulis, dan pelanggaran ini merupakan hasil dari tindakan yang relatif tidak etis.

Satu-satunya hubungan yang signifikan pengaruh *relativisme* dan *egoisme* terjadi pada Kasus C. *Relativisme* mempertimbangkan persepsi etis berkenaan dengan norma-norma kultural atau sosial; dua item yang digunakan untuk mengukur konstruk ini adalah “*secara tradisi dapat diterima/ tidak dapat diterima*” dan “*secara kultural dapat diterima/ tidak dapat diterima*”. Pertimbangan tradisi/sosial pada kasus akuisisi (kasus A) dan transfer pricing (kasus B) kurang mendapat perhatian auditor, agaknya masalah terhadap ketaatan wajib pajak untuk secara sukarela memenuhi kewajibannya. Bahkan penelitian terdahulu telah menemukan adanya bukti bahwa level *non-compliance* pajak dapat diterima pada kultur AS (Kaplan dan Reckers, 1985; Westat, 1980; Vogel 1974).

Demikian juga dimensi *egoisme*, yang mendasarkan tindakan-tindakan yang dilakukan adalah etis jika tindakan-tindakan tersebut meningkatkan/ memperhatikan kepentingan terbaik jangka panjang seseorang. Penerapan filosofi *egoisme* ini tampak agak ekstrim, ketika mengarah pada kesimpulan bahwa setiap tindakan adalah etis sepanjang meningkatkan kepentingan pelaku itu sendiri. Dimensi *egoisme* hanya terdeteksi pada kasus C (biaya jamuan), agaknya akuntan lebih tertarik terhadap perlakuan beban biaya jamuan terlalu tinggi. Faktanya, studi-studi terdahulu mengenai agresivitas wajib pajak pajak terutama memfokuskan pada pengaruh pertimbangan ekonomi seperti kepentingan klien dan sanksi yang mungkin timbul (Bandy et al., 1994, Cuccia, 1994; Duncan et al., 1989) yang mencerminkan sebuah asumsi pertimbangan egois (diri sendiri) mempengaruhi pertimbangan-pertimbangan dalam membela klien.

Dimensi *utilitarianisme* menilai tindakan-tindakan berdasar pada apakah tindakan itu efisien atau tidak dan apakah tindakan tersebut memberikan manfaat yang besar atau tidak kepada masyarakat secara keseluruhan. Jelaslah bahwa pertimbangan etis akuntan dalam bidang pajak tidak terkait dengan agresivitas pajak klien asalkan memberikan manfaat/ keuntungan bagi masyarakat secara keseluruhan. Temuan ini mencerminkan pertanyaan secara keseluruhan yang berkenaan dengan pengaruh sistem pajak penghasilan sekarang terhadap masyarakat atau ketidakpastian, apakah penghematan pajak yang diakibatkan oleh pelaporan pajak agresif akan memberikan manfaat bagi masyarakat secara keseluruhan.

## B A B V

### KESIMPULAN DAN IMPLIKASI

#### 5.1. Pendahuluan

Penelitian ini untuk menginvestigasi adanya pertimbangan etika bagi praktisi pajak di Indonesia dengan menggunakan pendekatan analisis *multidimensional ethics scale (MES)*. Untuk memperoleh pemahaman mengenai pertimbangan etis yang mempengaruhi pertimbangan-pertimbangan ini, MES merupakan metode yang dikembangkan Reidenbach dan Robin (1990, 1988) dan disempurnakan oleh Cohen et. al (1996, 1995a, 1993). Dalam penelitian ini tidak menyelidiki faktor perhatian perilaku behavioural intention yang dicakup peneliti Cruz (2000) karena adanya keterbatasan aspek budaya dan sosial yang belum dapat diyakini melalui model penelitian tersebut. Sebagai responden penelitian berasal dari auditor profesional di BPKP Perwakilan DKI Jakarta yang telah berpengalaman dalam audit bidang perpajakan.

#### 5.2. Kesimpulan atas Hipotesis

Hasil pengujian dengan menggunakan alat ukur penelitian melalui kasus dilema etis, menunjukkan bahwa rata-rata reliabilitas internal diantara ketiga kasus berturut-turut 0,84, 0,78, 0,77, 0,71 dan 0,74 untuk kelima variabel penelitian yaitu : *moral equity*, *relativisme*, *kontraktualisme*, *egoisme*, dan *utilitarianisme*. Reliabilitas intern semua dimensi multi item MES berdasarkan koefisien Alpha dari Cronbach (1969) dapat diterima dengan menggunakan kriteria Nunnaly 0.6 (1969), dimana angket dikatakan reliabel jika mempunyai

nilai korelasi Alpha dari *Cronbach* di atas 0.6 (Singgih Santoso, 1999). Secara individu terdapat dua angka reliabilitas terendah yaitu variabel *relativisme* KASUS A (AKUISISI) 0,56), dan pada variabel *egoisme* kasus C (BIAYA JAMUAN) 0,57 menunjukkan hasil *alpha* dibawah 0,6. Namun secara keseluruhan pengujian menunjukkan hasil alpha yang tinggi dibandingkan standar alpha yang harus dipenuhi dan hasil penelitian ini mendukung penelitian-penelitian sebelumnya. Dengan demikian seluruh variabel MES mendukung hipotesis 1, bahwa struktur MES memperkuat dimensi etis dalam konteks praktek pajak.

Hasil pengujian regresi pada kasus A (Akuisisi), kasus B (transfer pricing) dan kasus C (biaya entertainment),  $R^2$  *adjusted* menunjukkan hasil berturut-turut 0,656, 0,808, dan 0,571 hal ini berarti *perilaku etis* praktisi pajak sebagai variabel independen dapat dijelaskan dengan variabel MES terhadap kasus A sebesar 65,6%, kasus B sebesar 80,8% dan kasus C sebesar 57,1%, sedangkan selisihnya sampai dengan 100% dijelaskan oleh variabel lainnya di luar MES. Pada penelitian perilaku terdapat banyak faktor yang mempengaruhi, sehingga variabel independen (*perilaku etis*) dijelaskan oleh variabel dependen dari unsur MES pada berkisar 57,10% (kasus C) hingga 80,80% sudah cukup baik. Hasil pengujian pada penelitian ini tidak terlalu jauh dibandingkan penelitian sebelumnya, Cruz (2000) mendapatkan  $R^2$  *adjusted* pada range 0,66 hingga 0,89 dan penelitian Cruz ini merupakan hasil yang lebih tinggi dari temuan penelitian terdahulu (Cohen et al., 1996, 1995, 1993; Flory et al., 1992).

Dengan melakukan uji ANOVA dapat diketahui *F test*, diperoleh F hitung kasus A sebesar 31,066 dengan tingkat signifikansi 0,000, kasus B sebesar 67,586

dengan tingkat signifikansi 0,000 dan kasus C sebesar 22,042 dengan tingkat signifikansi 0,000. Hal ini dapat dikatakan bahwa variabel MES yang terdiri dari unsur-unsur *moral equity*, *relativisme*, *egoisme*, *utilitarianisme* dan *kontraktualisme* berpengaruh terhadap *pertimbangan etis*, yaitu ditandai oleh signifikansi pada ketiga kasus menunjukkan tingkat probabilitas jauh lebih kecil dari 0,05.

Dari kelima variabel independen yang dimasukkan dalam regresi, koefisien regresi dimensi *moral equity* lebih tinggi (beta berada pada range 0.56 hingga 0.84) dibandingkan dengan dimensi lainnya (beta tertinggi = 0.22 untuk *relativisme* pada Kasus C), hal ini menunjukkan bahwa dimensi *moral equity* ini mempunyai pengaruh yang besar terhadap *pertimbangan etis*. Hasil-hasil yang signifikan pada dimensi *moral equity* adalah konsisten dengan penelitian MES sebelumnya dalam bidang akuntansi (Cohen et al., 1996, 1995a, 1993; Flory et al., 1992). Temuan ini menyatakan bahwa persepsi keadilan, kejujuran, moralitas dan dapat diterima oleh anggota keluarga mempengaruhi keinginan para praktisi pajak dalam membela keputusan pelaporan agresif. Hasil-hasil ini juga konsisten dengan temuan LaRue dan Reckers (1989) yang menemukan bahwa persepsi kejujuran (*fairness*) mempengaruhi keinginan akuntan terhadap pertimbangan saran apabila menjumpai pelaporan yang agresif bagi kliennya. Hasil pengujian *signifikansi simultan* atau uji F maupun Uji *Signifikansi Parameter Individual* (Uji t statistik), menunjukkan dukungan terhadap hipotesis 2



### 5.3. Kesimpulan masalah penelitian

Hasil analisis diperoleh bahwa angket sebagai alat untuk mengambil data telah diuji reliabilitas dan validitasnya dengan hasil yang reliabel dan valid. Pengujian hipotesis dilakukan dengan program SPSS 10, dan dalam pengujian ini disertakan pula dengan pengujian asumsi-asumsi regresi yaitu asumsi normalitas, multikolinieritas dan heteroskedastisitas dengan hasil dari kesemua uji asumsi tersebut telah terpenuhi.

Sesuai dengan masalah dalam penelitian ini mengenai bagaimana perilaku etis para praktisi pajak di Indonesia, khususnya terhadap akuntan yang bekerja pada BPKP DKI Jakarta dalam menghadapi tekanan wajib pajak dalam menghendaki laporan keuangannya secara agresif, ternyata dapat diambil simpulan antara lain :

1. Unsur-unsur kejujuran, keadilan, moralitas, secara budaya, tradisi dan struktur MES yang lainnya mendukung terhadap dimensi etika sesuai model Cohen et. al yaitu filosofi moral equity, relativisme, kontraktualisme, egoisme, dan utilitarianisme.
2. Ternyata pertimbangan etika dipengaruhi oleh masalah moralitas, faktor budaya/tradisi, aspek kemanfaatan dan sebagainya sebagaimana dirinci pada dimensi etika tersebut.

Hal ini didasarkan pada dukungan hasil pengujian terhadap hipotesa yang teliti yang meliputi:

- 1) Struktur faktor MES memperkuat keberadaan filosofi dimensi etis (moral equity, relativisme, kontraktualisme, egoisme, dan utilitarianisme) dalam konteks praktek pajak.
- 2) Tiap-tiap dari lima dimensi etis yang diukur oleh MES akan mempengaruhi pertimbangan etis para praktisi pajak.

#### 5.4. Implikasi Teoritis

Pada penelitian ini dijumpai adanya unsur *Egoisme* yang mempengaruhi MES, hal ini berbeda dari temuan penelitian-penelitian sebelumnya. Cruz (2000) menjumpai reliabilitas rata-rata pada variabel *Egoisme* 0,49 di antara ketiga kasus, artinya dari kelima variabel terdapat 1 variabel yaitu *Egoisme* yang tidak mendukung MES, sedangkan dalam penelitian ini variabel *Egoisme* memperoleh reliabilitas rata-rata 0,71. Hal ini menunjukkan bahwa variabel *Egoisme* pada penelitian ini lebih reliabel. Penelitian Cruz (2000) di Amerika berbeda latar belakang dengan budaya di Indonesia, dimana pada umumnya di negara itu lebih menonjol individualisme. Bahwa tidak selalu filosofi *egoisme* mendapatkan simpulan bahwa setiap tindakan adalah etis sepanjang meningkatkan kepentingan pelaku itu sendiri. Studi-studi terdahulu mengenai agresivitas pelaporan pajak terutama memfokuskan pada pengaruh pertimbangan ekonomi seperti kepentingan klien dan sanksi yang mungkin timbul (Bandy et al., 1994, Cuccia, 1994; Duncan et al., 1989) yang mencerminkan sebuah asumsi pertimbangan egois (diri sendiri) mempengaruhi pertimbangan-pertimbangan dalam membela klien. Pada penelitian ini menemukan *Egoisme* yang signifikan, kemungkinan disebabkan pula

responden adalah auditor yang bekerja pada sektor pemerintahan dimana posisi klien secara ekonomi tidak mempengaruhi bagi kelangsungan auditor. Berbeda dengan responden penelitian sebelumnya yaitu auditor pada Kantor Akuntan Publik, dijumpai bahwa variabel *Egoisme* tidak signifikan mendukung unsur MES.

### 5.5. Limitasi

Keterbatasan dari penelitian ini adalah pada tema penelitian yang relatif baru di Indonesia, keterbatasan jumlah dan sasaran responden.

- 1) Penelitian di bidang etika dan perpajakan masih belum dapat diperoleh pada jurnal yang dipublikasi maupun di berbagai perputstakaan referensi di Perguruan Tinggi. Tema penelitian dibidang etika dan praktisi pajak diperoleh melalui jurnal asing sehingga akan mengandung keterbatasan penterjemahan kedalam bahasa Indonesia dan faktor ketepatan kasus yang digunakan dalam model penelitian. Kasus yang digambarkan dalam penelitian ini terdiri dari masalah *Akuisisi aktiva tetap* (kasus A), *Transfer pricing* (kasus B) dan *Biaya entertainment* (kasus C), padahal di Indonesia, penghindaran pajak yang menjadi perhatian paling menonjol para wajib pajak dengan cara-cara lain misalnya dengan bukti-bukti pembelian bahan, atau pengeluaran biaya yang dipalsukan atau ditinggikan dari yang sebenarnya.

- 2) Responden yang dipilih dan diperoleh berasal dari auditor sektor pemerintahan (Perwakilan BPKP Jakarta I dan II), hal ini belum dapat mencerminkan pada keseluruhan populasi responden. Responden dapat dipilih berasal auditor atau akuntan pada sektor pemerintahan, sektor pendidikan, sektor manajemen atau sektor publik. Hal ini memang tidak mudah untuk mendapatkan respon yang diharapkan dari calon responden yang dipilih, terutama dari responden akuntan publik. Auditor mempunyai lingkungan pekerjaan yang relatif tidak menetap di kantor sehingga atensi terhadap kuesioner dan birokrasi pengurusan pengisian kuesioner lebih sulit pendistribusian dan harapan pengembaliannya.

#### **5.6. Implikasi Penelitian Yang Akan Datang.**

Pada peneliti yang akan datang sebaiknya dapat mengembangkan lingkup yang mendukung hubungan masalah keputusan etis dan faktor responden penelitiannya. Pada aspek substansial, lingkup penelitian yang mendukung keputusan etis dalam praktek pajak yang diperoleh dari interaksi karakteristik akuntan dengan karakteristik klien seharusnya dapat diteliti sangat luas. Sebagai contoh, studi-studi terdahulu telah menyelidiki pengaruh sikap klien dalam menghadapi risiko sanksi hukum yang akan dijatuhkan oleh lembaga profesi maupun Instansi Pemerintah. (Cloyd 1995; Schisler 1994; Duncan et al., 1989) dan CPA-CPA (Carnes et al., 1996) menjumpai keinginan akuntan untuk menganjurkan pelaporan yang agresif, tetapi interaksi variabel-variabel ini tidak

tampak. Ada baiknya menggolongkan akuntan dan klien-klien ke dalam kelompok konservatif/agresif, untuk menyelidiki pengaruh interaksi ini terhadap pengambilan keputusan pelaporan pajak.

Responden penelitian disarankan terdiri dari akuntan publik yang memberikan pelayanan dibidang audit dan perpajakan, penelitian di Amerika lebih mengutamakan responden dari akuntan (CPA) yang bekerja pada kantor akuntan *the big five* (Cruz, 2000). Lebih banyak penelitian di bidang etika perpajakan diharapkan dapat mendukung pengembangan teoritis yang dapat digunakan sebagai rujukan akademis dalam analisis kebijakan pada sektor perpajakan di Indonesia.

### DAFTAR PUSTAKA

- Ayres, F.L., B.R. Jackson and P.A. Hite: 1989, 'The Economic Benefits of Regulation: Evidence from Profesional Tax Preparers', *The Accounting Review* 64 (2), 300 – 312.
- Brandy, D., L. Betancourt and C. Kelliher: 1994, 'An Empirical Study of the Objectivity of CPAs' Tax Work', *Advance in Taxation* 6, 1 – 23.
- Brody, R. G. and J. J. Masselli: 1996, Tax Preparers: Whose Team Are They On?', *National Public Accountan* (March), 18 – 46.
- Burns, J. O.: 1996, 'The IRS Targets Cash Businesses', *Massachusetts CPA Review* 70 (1), 18 – 21.
- Carnes, G. A., G. B. Harwood, and R. B. Sawyers: 1996, 'The Determinants of Tax Professionals' Aggressiveness in Ambiguous Situations', *Advances in Taxation* 17 (2), 20 – 49.
- Cloyd, C. B.: 1995, 'The Effects of Financial Accounting Conformity on Recommendations of Tax Preparers', *The Journal of the American Taxation Association* 17(2), 5 - 26.
- Cohen, J.R., L.W. Pant and D.J. Sharp: 1996, 'Measuring the Ethical Awareness and Ethical Orientation of Canadian Auditors', *Behavioral Research in Accounting* 8 (Supplement), 98-119.
- Cronbach, L.J.: 1951, 'Coefficient Alpha and the Internal Structure of Test', *Psycometrika* 16, 297 – 333.
- Cuccia, A. D.: 1994, 'The Effects of Increased Sanctions on Paid Preparers: Integrating Economic and Psychological Factors', *The Journal of the American Taxation Association* 16 (1), 41 – 66.
- Cruz Cheryl A. Shafer William E., and Strawser Jerry R.: 2000, 'A Multidimentional Analysis of Tax Practitioners' Ethical Judgments', *Journal of Business Ethics* 24, 223 – 244.
- Direktorat Jenderal Pajak, 1993, Surat Edaran No.SE-04/PJ.7/1993 Tanggal 9 Maret 1993, tentang *Petunjuk Penanganan Kasus-Kasus Transfer Pricing*, Jakarta, Indonesia.

- Direktorat Jenderal Pajak, 1992, Surat Edaran No.SE-18/PJ.31/1992 Tanggal 10 september 1992, tentang *Penegasan Perlakuan PPh atas Pemindahtanganan Harta*, Jakarta, Indonesia.
- Duncan, W. A., D. W. LaRue and P. M. J. Reckers: 1989, 'An Empirical Examination of the Influence of Selected Economic and Noneconomic Variables in Decision Making by Tax Professionals', *Advances in Taxation* 2, 91 – 106.
- Flory, S. M., T. J. Phillips, E. R. Reidenbach and D. P. Robin: 1992, 'A Multidimensional Analysis of Selected Ethical Issue in Accounting', *The Accounting Review* 67 (April), 284 – 302.
- Ikatan Akuntan Indonesia, 2000, Direktory Anggota IAI – KAP tahun 1999-2000, Jakarta, Indonesia.
- Imam Ghazali. 2001. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS*. Badan Penerbit UNDIP.
- LaRue, D. and P. M. J. Reckers: 1989, 'An Empirical Examination of the Influence of Selected Factors on Professional Tax Preparers' Decision Process', *Advances in Accounting* 7, 37 – 50.
- Peraturan Pemerintah, 1998, No. 27 Tanggal 24 Februari 1998 tentang *Penggabungan, Peleburan dan Pengambilalihan Perseroan Terbatas*, Jakarta, Indonesia.
- Nur Indriantoro & Bambang Supomo. 1999. *Metode Penelitian Bisnis : Untuk Akuntansi & Manajemen*, BPFE - Yogyakarta, Edisi I.
- Reckers, P. M. J., D. L. Sanders and R. W. Wyndelts:1991, 'An Empirical Investigation of Factors Influencing Tax Practitioner Compliance'. *The Journal of the American Taxation Association* 13(2), 30 - 46.
- Reidenbach, E. R. and d. P Robin: 1990, 'Toward the Development of a Multidimensional Scale for Improving Evaluation of Business Ethics', *Journal of Business Ethic* 9, 639 – 653.
- Rest, J.R.: 1979, *Development in Judging Moral Issues* (University of Minnesota Press, Minneapolis).
- Singgih Santoso. 1999. *Statistical Product and Service Solutions- Mengolah Data Statistik Secara Profesiona*, Penerbit Elex Media Komputindo..